

DOSAR NR. xxxxxx

ROMANIA

CURTEA DE APEL BUCURESTI

SECTIA A VIII-A CONTENQOS ADMINISTRATIV SI FISCAL DECIZIA CIVILA NR. 417

Sedinta publica de la xx.xx.xxxx

Curtea compusa din; PRESEDINTE - xxxxxxxx

JUDECATOR - xxxxxx

JUDECATOR- xxxxxx

GREFIER - xxxxxxxx

Pe rol solutionarea recursului formulat de recurenta-redamanta SC xxxxxxxxxx, impotriva Sentinel civile nr. xxx/xx.xx.xxxx, pronuntata de Tribunalul Ialomita, in dosarul nr. xxx/xx.xx.xxxx, in contradictoriu cu intimatele-parate DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE xxxxxxxx si ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA xxxxxxxx, avand ca obiect „ anulare act administrativ”.

Dezbaterile in cauza au avut loc in sedinta publica de la xx.xx.xxxx, fiind consemnate in incheierea de sedinta de la acea data, care face parte integrala din prezenta hotarare, cand, avand nevoie de timp pentru a delibera si pentru a da posibilitate partilor sa depuna la dosar concluzii scrise, Curtea a amanat pronuntarea la data de xx.xx.xxxx si apoi la data de xx.xx.xxxx, cand a hotarat urmatoarele:

CURTEA,

Asupra cauzei de fata, constata:

Prin sent, civ, nr. xxx/xx.xx.xxxx, pronuntata de Tribunalul xxxxxx, in dosarul nr. xxx/xx.xx.xxxx, instanta a dispus: „respinge cererea formulata de redamanta SC xxxxxxxx, in contradictoriu cu paratele DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE xxxxxx si ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA xxxxxx, ca nefondata”.

In motivate s-a retinut ca: "actul normativ care reglementeaza diurna pentru salariatii ce desfasoara activitate in strainatate, este HG nr. 518/1995, iar acest act stabileste drepturile si obligatiile pentru personalul public, dar acesta nu este de sine-stator, actul normativ are caracter de recomandare, el trebuind corelat si cu alte prevederi legale referitoare la acest aspect al diurnei, in speta cu dispozitiile Codului fiscal care o data, limiteaza aceasta diurna pana la limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice conform art.121 alin.3 lit. b din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, fapt ce conduce la ideea ca aceasta recomandare devine obligatorie si, a doua oara, aceasta decizie de acordare a diurnei va intra si sub jurisdicia prevederilor Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, art. 44 , care stipuleaza ca : „alin.1 - delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 zile si se poate prelungi cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile; alin.2 - salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport si cazare precum si la o indemnizatie de delegare, in conditiile prevazute de lege sau de contractul colectiv" \*de munca. In acest context, instanta apreciaza ca reclamanta SC

xxxxxx eronat contesta diferenta de diurna dintre categoria I si categoria a II a pe care precizeaza ca organele de inspectie fiscala ar fi tratat-o ca si venit de natura salariala deoarece pentru perioada celor 120 zile cat societatea avea dreptul la cheltuieli cu diurna diferenta intre 140 Euro/zi platiti administratorului societatii, d-1 Costea Florian Constantin, organul de inspectie fiscala nu a considerat aceasta diferenta venit de natura salariala si nu a fost impozitata cu impozit pe salarii si contributii. Astfel, in mod corect, organele fiscale au stabilit in raportul de inspectie fiscala ca diferenta in cuantum de xxxxx lei a fost considerata ca si cheltuiala nedeductibila cu diurna, aceasta fiind inregistrata de societate in contul "625" (societatea a inregistrat dieltuieli cu diurna in perioada iulie - octombrie 2007 cat avea dreptul sa plateasca aceste cheltuieli de delegare), respectiv diurna in suma de 140 Euro/zi, fata de suma legala in cuantum de 87,5 Euro/zi deplasarea, respectiv 35 Euro x 2,5 societatea aplicand in mod gresit nivelul de diurna aferent categoriei a II-a, in suma de 56 Euro x 2,5 =140 Euro/zi acordata numai pentru functiile de demnitate publica in conditiile in care era aplicabila categoria I de diurna<sup>1</sup> (coeficient 1,00) in care se incadra restul personalului, potrivit anexei 1 la H.G. nr. 518/1995 actualizata. In aceste conditii, tribunalul constata ca in mod gresit i-a fost acordata d-lui xxxxx diurna, intr-un cuantum mai ridicat , deoarece in actul normativ sus mentionat se prevedea ca, in categoria a II-a se incadra doar personalul enumerat in mod expres, iar in categoria I-a se incadra restul personalului, nelasand loc de interpretare, respectiv un salariat/administrator al unei societati comerciale nu poate sa fie asimilat inaltilor demnitari publici, ca sa justifice, in opinia redamantei, acordarea diurnei la nivelul cel mai mare. Tribunalul are in vedere si un alt aspect, acela ca in H.G. nr. 518/1995 care reglementeaza acordarea diurnei agentilor economici (art. 14 art. 17 alin.1 si 2) exista art. 19 care precizeaza ca : „in masura in care prezenta hotarire nu stipuleaza altfel, dispozitiile sale se completeaza cu prevederile legale in vigoare referitoare la acordarea, cheltuirea, justificarea, evidenta si controlul sumelor puse la dispozitia personalului care se deplaseaza in interesul serviciului pe teritoriul Romaniei", respectiv cele cuprinse in H.G. nr. 1860/2006 privind drepturile si obligatiile personalului autoritatilor si institutiilor publice pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, act care face vorbire ca acordarea diurnei se face tinand seama cum am expus mai sus, de prevederile contractelor selective sau individuale de munca (in speta fiind aplicabil Contractul Colectiv de Munca la nivel national si la nivelul ramurii constructii pentru anii 2005/2007, art. 16) si Codul muncii, art. 44 si urmatoarele.

Astfel, in contextul actelor normative enumerate mai sus a fost emisa si adresa M.F.P.-A.N.A.F.-Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala nr. 864211 din 01.04.2010 care stipuleaza ca indemnizatia de delegate care este,acordata peste perioada de 120 de zile (cazul de fata), sursele respective vor fi considerate vrnitt de natura salariala, asupra carora se vor calcula obligatiile aferente, respectiv impozit pe venit, contributii sociale precum si majorarile de intaraere, acolo unde situatia o impune impune.

In consecinta instanta apreciaza ca sumele incasate cu titlul de diurna de salariatul/administratorul SC „xxxxx SRL xxxxx pentru perioada cat a lucrat in xxxxx, peste cele 120 zile stabilite de lege, in mod corect inspectorii fiscali au stabilit ca aceasta persoana nu avea dreptul la aceste sume si au fost asimilate veniturilor de natura salariala, avandu-se in vedere si prevederile art. 55 alin.1 si 2, lit.k din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru toate aceste considerente mai sus mentionate, instanta apreciaza ca actele administrativ-fiscale emise de D.G.F.P. xxxxxxx-ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA xxxxx au fost date cu respectarea prevederilor legale, urmand sa fie mentinute in totalitate si in consecinta se pastreaza obligatia de plata a reclamantei pentru suma totala de xxxxxx lei. Referitor la cererea de anulare a Raportului de inspectie fiscala nr. xxx/xx.xx.xxxx emis de Activitatea de Inspectie Fiscala Ialomita, instanta apreciaza ca acest lucru nu are baza legala deoarece creantele fiscale ce au fost stabilite in sarcina contribuabilului prin decizia de impunere nr. xxx/xx.xx.xxxx in conformitate cu disp- art. 85 alin.1 lit. b din OG nr.92/2003 si ca atare, actul emis de organul fiscal care prezinta trasaturile actului administrativ fiscal raportat la dispozitiile art. 41 din OG nr. 92/2003 si art. 2 alin.1 lit. c din Legea nr. 554/2004 il reprezinta decizia de impunere, iar nu raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, iar valorificarea constatarilor inspectiei fiscale in sensul stabilirii de obligatii suplimentare se realizeaza prin emiteria deciziei de impunere".

In consecin^a, fara de situatia de fapt expusa mai. sus instanta a considerat actiunea formulata de reclamanta SC xxxxx ca fiind neintemeiata, drept pentru care a respins-o.

Impotriya acestei sentinte a declarat recurs reclamanta, cu motivarea, in esenta, ca:

IN FAPT, prin cererea de recurs formulata, reclamanta invoca faptul ca instanta de fond a respins cererea sa comitand grave confuzii atat cu privire la interpretarea si aplicarea textelor de lege, cat si cu privire la situatia de fapt ce viza raporturile dintre SC xxxxx SRL si salariatul sau, pe de o parte, si SC xxxxxx SRL si xxxxxxxx din Franta.

Recurenta-reclamanta sustine ca in mod gresit instanta de fond a retinut aplicabilitatea dispozitiilor HG nr. 518/1995, desi acest act normativ nu era aplicabil in speta de fata, dispozitiile referitoare la diurna acordata de agentii economici privati salariatilor trimisi in strainatate nu sunt obligatorii, ei ele au caracter de recomandare. De asemenea arata recurenta, dispozitiile HG nr. 1860/2006 se refera si ele la institutiile publice si agentii economici cu capital de stat si nicidecum la agentii privati. Se mai arata ca instanta a trecut cu vederea un element esential care oferea dezlegarea pricinii, respectiv instanta de fond nu a retinut prevederile art. 17 alin. 2 din HG nr. 518/1995, potrivit caruia in situatia in care persoanele juridice prevazute la alin. 1 (agentii economici privati) acorda drepturi superioare, cheltuielile efectuate cu

aceasta destinatie, care se au in vedere la calcularea profitului impozabil nu pot depasi pe cele convenite personalului respectiv, in limitele si in conditiile stabilite prin aceasta hotarare. In opinia recurenteii, daca nivelul diurnei acordate de agentul economic salariatului se incadra in limitele si conditiile din HG nr. 518/1995, cheltuiala respectiva era deductibila la calculul profitului, iar daca se depasea nivelul stabilit prin HG nr. 518/1995, cheltuiala cu diurna nu mai era deductibila. Prin urmare, arata recurenta redamanta, oricat ar fi avut nivelul, era un element de cheltuiala si nicidecum un venit salarial ce trebuia impozitat,

Recurenta reclamanta invoca si faptul ca interpretarea corecta a textului art. 44 din Codul muncii este in sensul ca atunci cand salariatul este de acord poate fi delegat sa lucreze chiar si in strainatate pe o perioada nedeterminata.

Mai sustine recurenta reclamanta si faptul ca dispozitiile art. 21 alin. 3 lit. b din Codul fiscal sunt in sprijinul argumentatiei sale, in sensul ca diurna acordata nu este venit salarial, ci este un element de cheltuiala, care, daca se incadreaza in limitele prevazute de HG nr. 518/1995 este deductibila la stabilirea profitului impozabil, iar, in caz contrar, nu este deductibila. In opinia sa, dispozitiile art. 55 din Codul fiscal sunt de stricta interpretare, referindu-se doar la entitatile nonprofit.

In drept art 304 pct 9 art 304 ind 1 ICpr.civ.

Intimata a depus intampinare prin care a invocat, in esenta:

Prin Sentinta civila nr. xxx/xx.xx.xxxx, instanta de fond a respins cererea reclamantei.

Intimata considera ca hotararea instantei de fond este temeinica si legala, si, pe cale de consecinta, solicita menfinerea acesteia, pentru urmatoarele considerente;

SC xxxx SRL are incheiat cu numitul xxxxxx contractul individual de munca nr. xxx/xx.xx.xxxx, avizat de ITM, prin care s-a stabilit un salariu lunar in cuantum de 1000 lei. In contractul individual de munca nu se prevad perioadele de timp de delegare si nici sumele platite cu titlu de indemnizatie de delegate de catre angajatorul roman, iar durata timpului de lucru este de 8 ore/zi, 40 de ore/saptamana.

Conform contractului de prestari servicii incheiat cu xxxxxx, durata timpului de lucru este de 10 ore/zi. Salariatul societatii a primit salariul in tara conform contractului de munca in cuantum de 1000 lei/luna impozabil si diurna de 140 de euro/zi, platita de SC xxxxx SRL in Romania, prin transfer bancar in contul de card al salariatului, respectiv asociatul societatii.

Mentioneaza ca societatea a dat aceste diurne in baza unui deont pentru cheltuieli in valuta care nu este conform cu legislația in vigoare, conform Imexejjar. 2 din ordinul nr. 3512/2008.

Conform art. 2 din HG nr. 1860/2006, pentru salariatii din cadrul companiilor nationale, societarilor comerciale si regiilor autonome la care drepturile salariale se acorda prin negociere, drepturile banesti pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate precum si in cazul deplasarii in cadrul

localitatii, in interesul serviciului, se acorda in conditiile prevazute in contractele colective sau individuale de munca.

Conform art. 45 din Contractul colectiv de munca la nivel national pe anii 2007-2010, cuantumul diurnei de deplasare are ca nivel minim nivelul stabilit prin actele normative ce se aplica la institutiile publice.

Conform art. 16 alin. 2A3 din Contractul colectiv de munca la nivelul ramurii constructii pe anul 2005-2007, delegarea angajatului se dispune pe o perioada de cel mult 60 de zile, putandu-se prelungi cu inca 60 de zile.

Prin urmare, in conformitate cu prevederile art. 55 din legea nr. 571/2003 si pct. 83 din HG nr. 44/2004, indemnizatia de delegare acordata pe perioada ce depaseste 120 de zile, va fi considerata venit de natura salariala, asupra caruia trebuie calculate obligatiile fiscale aferente, respectiv impozit pe venit, contributi sociale si accesoriile aferente.

In conformitate cu prevederile art. 55 alin. 1 si alin. 2 litera k din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct. 67 lit. a si pct. 68 din HG nr. 44/2004, partile care intra in relatia de munca, denumite in continuare angajatori si angajat, stabilesc de la inceput felul activitatii, timpul de lucru si locul desfasurarii activitatii, sumele de bani pe care urmeaza sa le primeasca, precum si alte conditii stabilite conform legii ca de exemplu indemnizatia de delegare, in baza contractului individual de munca, sume ce se includ in veniturile din salarii sau asimilate salariilor cu anumite exceptii prevazute de art. 55 alin. 4 din Codul fiscal.

Potrivit art. 55 alin. 4 lit. g din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct. 85 din HG nr. 44/2004, nu se includ in veniturile salariale sau asimilate salariilor indemnizatiile de delegare si de detasare in tara si in strainatate stabilite de angajatori persoane juridice potrivit legii, iar in cazul persoanelor juridice fara scop patrimonial si de alte entitati neplatitoare de impozit pe profit, sumele acordate peste limita de 2,5 ori indemnizatia acordata salariatilor din institutiile publice.

Asadar, prevederile Codului fiscal stipuleaza ca relatia de munca dintre un angajator si un angajat are la baza un contract individual de munca in care se stabilesc toate conditiile de angajare potrivit legii. Astfel legea care reglementeaza totalitatea raporturilor individuale si colective de una este legea nr. 53/2003, care la art. 11 precizeaza: "clauzele contractului individual de munca nu pot contine prevederi contrare sau drepturi sub nivelul minim stabilit prin acte normative ori prin contracte colective de munca."

Referitor la delegare, art. 43, art. 44, art. 45, art. 46 din Codul muncii mentioneaza ca delegarea reprezinta exercitarea temporara, din dispozitia angajatorului, de catre salariat, a unor lucrari cu sarcini corespunzatoare atributiilor de serviciu in afara locului sau de munca si se poate dispune pe o perioada de maxim 120 de zile.

Prin urmare potrivit prevederilor legale mentionate mai sus, perioada pentru care sumele acordate sub forma de diurna nu sunt venituri salariale este de maxim 120 de zile, dupa aceasta perioada diurna acordata de angajator este un venit de natura salariala asupra careia se calculeaza

impozitul pe salarii si contribute aferente.

Domnul xxxxxx are atat calitatea de asociat cat si de salariat al SC xxxxx SRL, cu contract individual de munca inregistrat la ITM sub nr. xxx/xx.xx.xxxx, contract in care nu este prevazuta perioada de delegare sau detasare in strainatate, asa cum prevede Codul muncii si nu are inregistrat la ITM niciun act aditional la contractul de munca.

De asemenea, suma acordata de societate salariatului a fost de 140 de euro/zi, in perioada iulie xxx-octombrie xxxx, nivelul acesteia nefiind limitat de organele de inspectie fiscala la nivelul stabilit pentru institutiile publice.

In concluzie, diurna acordata de societate de 140 euro/zi peste perioada de 120 de zile este un venit de natura salariala asupra caruia se calculeaza obligatiile aferente.

Incadrarea diurnei acordata pentru perioada de depaseste 120 de zile prevazuta de Codul muncii ca si venit salarial nu are ca temei legal adresa nr. 864211/2010 a ANAF, ci Codul fiscal, Legea nr. 53/2003, Legea nr. 19/2000, Legea nr.76/2002, Legea nr. 346/2002, Legea nr. 95/2006, Legea nr.200/2006, HG nr. 158/2005.

IN DREPT, dispozitiile art. 55 din Legea nr. 571/2003, pet. 83 din HG 44/2004, art.115 din Codul de procedura civila.

Analizand recursul formulat, prin prisma dispozitiilor art. 304 Cod procedura civila si a motivelor invocate. Curtea retine:

Prin cererea de chemare in judecata, recurenta a contestat urmatoarele acte emise de organele fiscale:

- 1) Decizia privind solutionarea contestatiei nr. 226/19.08.2010;
- 2) Decizie de impunere nr. 937/23.06.2010;
- 3) Raport de inspectie fiscala nr. 402232/23.06.2010 .

Prin aceste acte, organul fiscal de control a stabilit in sarcina recurentei obligatii de plata privind impozitul pe venitul din salarii si contributiile aferente salariului (asigurari sociale , asigurari de sanatate , somaj), a caror valoare totala este de xxxxxx lei:

Prin Decizia nr. xxx/xx.xx.xxxx , organul administrativ-jurisdictional - DGFP .a dispus respingerea in totalitate a contestatiei. Curtea retine ca, in fapt, intre societatea SC xxxx SRL si xxxxxx din xxxx a existat un contract de prestare de servicii, incheiat la data de xx.xx.xxxx, prin care SC xxxxx SRL, in calitate de antreprenor , asigura conducerea unui santier in numele beneficiarului pe teritoriul xxxxxx . Potrivit pct 7 din acest contract, antreprenorul SC xxxxx SRL primea din partea beneficiarului 6500 euro pe luna ca plata pentru lucrari si 54 euro pe zi in xxxx ca diurna . La pct. 6.7 di contract contract, partile au stabilit ca pretul include, printre altele, toate cheltuielile familia sa, cheltuielile de calatorie ale familiei sale, mancare, cheltuieli personate.

Ca urmare, angajatorul roman trebuia sa acorde salariatului sau o diurna care sa acopere toate aceste cheltuieli.

Din partea societatii SC xxxxxx SRL s-a deplasat in xxxxx dl.xxxxx , administrator, insa si salariat cu norma intreaga in baza unui contract de

munca pe perioada nedeterminata . Contractul s-a desfasurat pe perioada 2007-2008 . Pentru fiecare zi de pe santier, salariatul a primit din partea angajatorului, SC xxxxx SRL, o diurna in suma de 140 Euro , pentru asigurarea cazarii si hranei zilnice.

Prin actul de control, autoritatea fiscala a stabilit ca toate sumele ce sunt platite ulterior unei perioade de 120 zile , nu mai sunt cheltuieli cu diurna pentru societate , ci venituri de natura salariala pentru salariat, fiind obligata recurenta la impozitarea acestor sume cu impozitul pe venitul din salarii si asigurari sociale aferente, pensii, asigurari de sanatate, asigurari de somaj. In plus , autoritatea fiscala considera ca salariatul nu beneficiaza de o anumita categorie de diurna, stabilind ca drept al acestuia o suma mai mica.

In ceea ce priveste problema de drept adusa in discutie de recurenta in sensul de a cunoaste perioada in care salariatul poate fi delegat sa desfasoare raporturi de munca, Curtea retine:

Intr-adevar, potrivit art. 44 C. muncii, delegarea poate fi dispusa pentru o perioada de cel mult 60 de zile si se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile. Insa, acest text legal, in lipsa unei dispozitii exprese a legiuitorului, nu poate fi interpretat in sensul ca, per a contrario, delegarea nu poate depasi 120 de zile, ci, dimpotriva, ca, de regula, angajatorul poate delega salariatul pe o perioada de 60 de zile, chiar fara acordul salariatului, iar dupa aceasta perioada, o poate face doar cu acordul salariatului, delegarea putand fi prelungita cu cate 60 de zile, cu acordul salariatului, delegarea fiind in favoarea salariatului, in sensul ca acesta este cel ce decide daca va accepta majorarea perioadei de delegare , astfel ca nu se poate sustine rezonabil ca in afara celor 120 de zile nu ar putea exista institutia delegarii. Aceasta intrucat principiul libertatii de vointa ce guverneaza materia contractelor este pe deplin aplicabil si in domeniul raporturilor de munca.

Referitor la trimiterea pe care o face intimata la dispozitiile Contractului colectiv de munca nu este justificata intrucat prevederile acestui contract, referitoare la drepturile salariatilor, potrivit art.238 C muncii, au un caracter minimal. In plus, in ceea ce priveste durata delegarii, Contractul colectiv nu interzice (si, de altfel nici nu ar putea sa o faca contrar legii) delegarea pe o perioada mai mare de 120 de zile.

Pe de alta parte, mod judicios arata recurenta ca dispozitiile Codului muncii reglementeaza raporturile de munca si nu se substituie dispozitiilor de natura fiscala, astfel ca ele nu pot constitui temei pentru stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare in sarcina angajatorului, Obligatiile fiscale sunt reglementate in exclusivitate de Codul fiscal si de legile complementare fiscale. Codul muncii nu prevede ca diurna acordata de angajatori se transforma in venit de natura salariaata pentru angajat. Asa fiind, pentru toate considerentele indicate anterior, instanta va inlatura ca nefiind concludenta in speta adresa A.N.A.F. nr. xxx/xx.xx.xxxx. In ceea ce priveste afirmatia intimatei din intampinare in sensul ca in contractul individual de munca nu s-a prevazut detasarea, Curtea retine ca, astfel dupa cum a

indicat anterior, in fapt, intre societatea SC xxxxxx SRL si xxxxxxxx din Franta a existat un contract de prestare de servicii, incheiat la data de xx.xx.xxxx, la pct. 7 din acesta fiind prevazuta diurna, ceea ce inseamna ca partile au convenit si probat detasarea.

Pe de alta parte, Curtea retine ca in mod gresit s-a retinut ca, dupa depasirea perioadei de delegare de 120 zile, cheltuiala cu diurna s-ar transforma in venit salarial, invocandu-se dispozitiile H.G. nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Potrivit art.16 din acest act normativ, prevederile prezentei hotariri se aplica si personalului din regiile autonome si societatile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat care se deplaseaza temporar in strainatate pentru aducerea la indeplinire a actiunilor menjionate la art. 1.

Textul reglementeaza situatia regiilor autonome si societatiflor comerciale cu capital de stat. In ceea ce priveste situatia celorlalti agenti economici!, aceasta este reglementata de disp.art.17 , unde , la alineatul 1 , se mentioneaza ca se recomanda agenjilor economici, altii decit cei prevazuti la art. 16 alin. (1), precum si fundafiiilor, asociatiilor si altor asemenea, sa aplice in mod corespunzator prevederile prezentei hotariri. In continuare, alineatul 2, se prevede ca in situatia in care persoanele juridice prevazute la alin. (1) acorda drepturi superioare , cheltuielile efectuate cu aceasta destinatie, care se au in vedere la calcularea profitului impozabil, nu pot depasi pe cele convenite personalului respectiv, in limitele si in conditiile stabilite prin prezenta hotarire. Cu alte cuvinte, agentul economic cu capital privat poate acorda diurna peste limita prevazuta in HG nr.518/1995, actul normativ avand titlu de recomandare si nu obliga acesti agenti economici la respectarea limitelor stabilite in cuprinsul sau, iar in situatia acordarii unei diurne superioare, aceasta va fi avuta in vedere la calculul profitului impozabil. De asemenea, se observe ca H.G. nr.518/1995 nu transforma cheltuiala cu diurna intr-un venit de natura salariala.De asemenea, hotararea de guvern nu echivaleaza functiile intre cele publice si cele private si nu stabileste ca personalul din societaji comerciale private nu ar avea dreptul sa beneficieze de o diurna corespunzatoare categoriei a II a de diurna. Prin urmare, operatorii economici privati ce dispun de fonduri, care le permit sa suporte cheltuieli mai mari cu diurna decat bugetul de stat, sunt liberi sa le efectueie cheltuieli cu diurna, cu conditia sa plateasca impozit pe profit pentru ce depaseste nivelul maximal stabilit de actul normativ invocat.

Potrivit art.55(4) lit. g C. fiscal, urmatoarele sume nu sunt incluse in veniturile .salariate si nu sunt impozabile in intelesul impozitului pe venit: g) sumele primite de angajati pentru acoperirea cheltuielilor de transport si cazare a indemnizatiei primite pe perioada delegarii si detasarii. in alta localitate, in tara si in strainatate, in interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fara scop patrimonial si de alte entitati neplatitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizafia acordata salariatilor din institutiile publice.



Astfel dupa cum s-a indicat in cele ce preced, in cazul in care se depaseste plafonul diurnei , sanctiunea fiscala nu este reconsiderarea diurnei si incadrarea in categorial veniturilor asimilate salariilor, ci impozitarea cheltuielii facute cu diurna prin trecerea la sume nedeductibile, cu influenta asupra impozitului pe profit.

Astfel dupa cum a indicat Curtea in cele ce preced, Codul fiscal nu conditioneaza perioada , ci nivelul diurnei, stabilind ca daca societatea depaseste suma acordata cu mai mult de 2,5 ori fata de plafonul personalului din sistemul bugetar, atunci suma ce depaseste acest plafon este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Se mai retine ca dispozitiile HG nr. 1860/2006 care prevad pentru salariatii din cadrul companiilor natonale, societarilor comerciale si regiilor autonome la care drepturile salariale se acorda prin negociere, drepturile banesti pe perioada delegarii si detasarii in alta localitate, precum si in cazul deplasarii in cadrul localitatii in interesul serviciului, se acorda in conditiile prevazute in contractele colective sau individuale de munca, se refera tot la institutiile publice si agentii economici cu capital de stat, iar nu la agentii economic privati.

Asa fiind, in mod netemeinic organul fiscal de control a stabilit in sarcina recurentei obligatii de plata privind impozitul pe venitul din salarii si contributi aferente salariului (asigurari sociale, asigurari de sanatate, somaj), a caror valoare totala este de xxxxxx lei: Pe cale de consecinta, pentru toate considerentele expuse anterior, in mod incorect prin Decizia nr. xxx/xx.xx.xxxx , organul administrativ-jurisdictional -DGFP Ialomita a dispus respingerea in totalitate a contestatiei recurentei, cele doua acte administrative urmeaza a fi anulate.

Asa fiind, in temeiul art. 312 C.pr.civ. Curtea urmeaza sa admita recursul formulat de recurenta-reclamanta SC xxxxx in contradictoriu cu intimatele-parate DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBICE IALOMITA si ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA xxxxxx, sa modifice sentinta civila recurata in sensul ca: va admite in parte actiunea, va anula deciziile nr. xxx/xx.xx.xxxx si nr. xxx/xx.xx.xxxx. Va respinge, in rest, actiunea, Curtea retinand ca raportul de inspectie fiscala a carui anulare se solicita nu este un act administrativ distinct, acesta neproducand efecte juridice, ci face parte din documentatia care a stat la baza deciziei de impunere a carei anulare s-a solicitat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,IN NUMELE LEGII, DECIDE:**

**Admite recursul formulat de recurenta-reclamanta SC xxxxxx SRL TANDAREI, cu sediul in xxxxxx, str. xxxx, nr. xxx, judet xxxx, in contradictoriu cu intimatele-parate DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBICE xxxxxx si ACTIVITATEA DE INSPECTIE FISCALA xxxxxx, ambele cu sediul in xxxxxx, str. xxxxxx, nr. xx, judet xxxxx.**

Modifica sentinta civila recurata in sensul ca:

**Admite in parte actiunea.**

Anuleaza deciziile nr. xxx/xx.xx.xxxx si nr. xxx/xx.xx.xxxx  
Respinge in rest actiunea.

**Irevocabila.**

Pronuntata in sedinta publica.

**PRESEDINTE,**