

DECIZIA CIVILA Nr.888

Ședința publică din 06 octombrie 2020

PREȘEDINTE:

JUDECĂTOR:

JUDECĂTOR: I

GREFIER:

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâtele recurente Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în nume propriu și în reprezentarea Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, în contradictoriu cu reclamanta intimată SC SRL, împotriva sentinței civile nr.127/26.02.2020 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr.5887/30/2017, având ca obiect „anulare act administrativ-fiscal”.

La apelul nominal făcut în ședință publică, a răspuns reclamanta intimată, prin avocat lipsă fiind pârâtele recurente Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în nume propriu și în reprezentarea Administrația pentru Contribuabili Mijlocii.

Procedura legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, după care reprezentantul reclamantei intimat depune la dosar împuternicire avocațială și învederează că nu mai are alte cereri de formulat.

Nemaifiind alte cereri de formulat, probe de administrat sau excepții de invocat, instanța constată încheiată cercetarea judecătorească și acordă cuvântul pentru dezbateri.

Reprezentantul reclamantei intimat pune concluzii de respingere a recursurilor formulate ca nefondate și vădit neîntemeiate cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței recurate, menționând că, prima instanță a apreciat corect că aceste cheltuieli au fost în mod corect încadrate deductibile, fiind acordate în cadrul campaniilor de publicitate și reclamă. Societatea a avut un contract cu furnizorul, a prezentat factura și respectivul contract, are procesul verbale de predare primire a cadourilor de la partenerii săi, există un regulament al campaniei. De asemenea, menționează că, prin expertiza efectuată la fondul cauzei se evidențiază faptul că în toată această perioadă vizată de control și în care s-a desfășurat această campanie de promovare a produselor 2010-2015, cifra de afaceri a societății a crescut constant, fără cheltuieli de judecată.

CURTEA

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin cererea de chemare în judecată introdusă pe rolul Tribunalului Timiș la data de 28.06.2017 sub nr.5887/30/2017, reclamanta S.C. S.R.L., în

contradictoriu cu pârâta D.G.R.F.P. Timișoara a formulat contestație, solicitând anularea deciziei nr. 8.11.2016 emisă de DGRFP prin care s-a respins contestația împotriva Raportului de

inspecție fiscală nr. F-HD /31.05.2016; anularea raportului de inspecție fiscală nr. F-HD 31.05.2016; anularea Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD 31.05.2016 în privința obligațiilor suplimentare de plată, reprezentând impozit pe profit în cuantum de lei (din care lei impozit profit, lei TVA suplimentar și lei vărsăminte persoane cu

handicap neîncadrate) emisă de către AJFP Hunedoara; anularea deciziei nr 29.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în cuantum de lei, reprezentând accesorii

aferente impozitului pe profit lei, accesorii vărsăminte persoane cu handicap neîncadrate ei, dobânzi și penalități aferente TVA de lei; înlăturarea obligației de plată a sumei de ei (impozit pe profit, TVA suplimentar și vărsăminte persoane cu handicap neîncadrate) și lei (accesorii).

Prin sentința civilă nr.127/26.02.2020 pronunțată în dosarul nr.5887/30/2017, Tribunalul Timiș a respins excepția lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara. A admis în parte acțiunea precizată privind pe reclamanta SC SRL în contradictoriu cu pârătele A.J.F.P. Hunedoara, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, având ca obiect - anulare act administrativ.

A dispus anularea deciziei nr. 444/28.11.2016 privind soluționarea contestației prealabile.

A dispus anularea în parte a deciziei de impunere nr. F-HD 31.05.2016, în ceea ce privește suma de lei, reprezentând impozit pe profit și anularea în parte a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 29.06.2016, în ceea ce privește suma de lei reprezentând dobânzi, majorări și penalități de întârziere aferente impozitului de profit.

A respins în rest acțiunea, ca inadmisibilă.

A obligat pârătele la plata către reclamantă a cheltuielilor de judecată parțiale în quantum total de lei, reprezentând lei taxă judiciară de timbru și lei onorariu expert.

Împotriva sentinței civile nr. nr.127/26.02.2020 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr.5887/30/2017 au declarat recurs pârătele recurente Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în nume propriu și în reprezentarea Administrația pentru Contribuabili Mijlocii.

Pârâta recurentă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în nume propriu și în reprezentarea Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, prin recursul formulat, a solicitat admiterea recursului ca fondat; casarea în parte a sentinței civile nr. 127/26.02.2020 pronunțată de Tribunalul Timiș, rejudecarea cauzei și respingerea în tot a acțiunii ca neîntemeiată, cu consecința menținerii ca temeinice și legale a actelor administrativ fiscale emise de cele trei pârâte.

Recurenta invocă drept motiv de nelegalitate în susținerea cererii de recurs prevederile art. 488 alin. 1 pct. 8 din Codul de procedură civilă: „când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.”

Consideră recurenta că, sentința civilă nr. 127/26.02.2020 este netemeinică și nelegală referitor la admiterea în parte a acțiunii și anularea, pe cale de consecință, a actelor administrativ fiscale, fiind pronunțată de Tribunalul Timiș cu încălcarea și aplicarea greșită a dispozițiilor Codului fiscal. Codului de procedură fiscală, Legii nr. 193/2006. Apreciază că, Tribunalul Timiș a interpretat eronat normele de drept aplicabile speței, iar faptele au fost reținute greșit în raport de exigențele textelor de lege.

Prin cererea de chemare în judecată introdusă pe rolul Tribunalului Timiș la data de 28.06.2017, reclamanta S.C. S.RX. a solicitat anularea Deciziei nr. 18.11.2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara prin care s-a respins contestația în procedură prealabilă, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /31.05.2016, anularea Deciziei de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD /31.05.2016 în privința obligațiilor suplimentare de plată în quantum de lei, din care:

lei impozit profit, lei TVA suplimentar și lei vărsăminte persoane cu handicap neîncadrate, emisă de către A.J.F.P. Hunedoara, anularea Deciziei nr. 29.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în quantum de lei reprezentând: accesorii aferente impozitului pe profit lei, accesorii vărsăminte persoane cu handicap neîncadrate lei, dobânzi și penalități aferente TVA lei, înlăturarea obligației de plată a sumei de lei (impozit pe profit, TVA suplimentar și vărsăminte persoane cu handicap neîncadrate și lei (accesorii).

Se învederează că, în mod temeinic și legal, Tribunalul Timiș a admis ca întemeiată excepția inadmisibilității acțiunii, invocată din oficiu. Astfel, reclamanta a contestat decizia de impunere și decizia privind obligațiile de plată accesorii doar în ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe profit și accesoriiile aferente de lei, impozit pe profit rezultat din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor de reclamă și publicitate reprezentând contravaloare tichete cadou.

Prin urmare, în mod corect tribunalul a reținut că reclamanta a pierdut dreptul de a mai contesta deciziile emise în ceea ce privește alte cheltuieli considerate nedeductibile de organul fiscal (menționate la pct. 2-5 din motivele acțiunii), acțiunea cu privire la aceste sume fiind inadmisibilă, dat fiind că art. 281 alin. 2 din Codul de procedură fiscală permite atacarea în fața instanței de contencios administrativ a deciziei emise în procedura administrativă prealabilă, de unde se poate deduce că procedura menționată are caracter obligatoriu. Aceste dispoziții sunt incidente în cauză, dat fiind că reclamanta solicită anularea unui act administrativ unilateral, cu caracter individual, respectiv decizia de impunere.

În aceste condiții, în mod corect instanța a admis excepția inadmisibilității acțiunii în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar referitor la cheltuielile reprezentând contravaloarea îmbrăcăminte în sumă de lei, deplasări în sumă de lei, TVA suplimentar de lei și vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de lei, acestea nefiind contestate în procedura prealabilă.

Totodată, se arată în privința petiției având ca obiect anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD /31.05.2016, tribunalul a reținut în mod temeinic și legal că raportul de inspecție fiscală nu are caracterul unui act administrativ-fiscal care să poată fi supus mai întâi procedurii contestației administrative și, mai apoi, cenzurii instanței.

Pe calea prezentului recurs, recurenta înțelege să conteste soluția de admitere în parte a acțiunii reclamantei, de anulare a Deciziei nr. 28.11.2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, de anulare în parte a Deciziei de impunere nr. F-HD /31.05.2016 emisă de A.J.F.P. Hunedoara în ce privește impozitul pe profit în sumă de 343.022 lei și anularea în parte a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 29.06.2016 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii pentru accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de lei.

În considerentele hotărârii pronunțate în primă instanță, s-au reținut următoarele: raportat la situația reclamantei, la documentele prezentate s-a apreciat că aceasta a acordat tichetele cadou în cadrul campaniilor marketing, studiu pieței, promovarea pe piețe existente sau noi. În opinia tribunalului, cheltuielile reprezentând acordarea tichetelor cadou reprezintă în cazul reclamantei cheltuieli deductibile, în condițiile în care au fost prezentate următoarele documente justificative; factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou, contractul cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor și de stimulare a vânzărilor, procese verbale de predare-primire tichete, regulamentul campaniei promoționale aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea produselor/stimularea vânzărilor, în care sunt menționate: perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor. În condițiile în care reclamanta a făcut dovada faptului că aceste cheltuieli reprezentând contravaloarea tichetelor cadou au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (din raportul de expertiză rezultând o creștere a venitului impozabil în perioada 2010-2015) și având la bază documente justificative, tribunalul a considerat că, în mod nelegal, organele fiscale au reținut nedeductibilitatea acestora, motiv pentru care a dispus anularea în parte a actelor administrativ fiscale.

Contrar celor reținute de prima instanță, recurenta susține legalitatea măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală care a stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit.

Astfel, se susține că reclamanta S.C. S.R.L. a achiziționat tichete cadou de la societatea C S.R.L. în baza unui contract scris și a dedus cheltuielile cu tichetele cadou considerându-le cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de reclamă și publicitate ca fiind efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor.

Or, în realitate societatea C S.R.L. - societatea furnizoare de tichete - nu a efectuat reclamă și publicitate societății reclamante prin simpla inscripționare a tichetelor cadou achiziționate, ci aceasta a emis un număr de tichete, desfășurând o activitate pentru care este autorizată de către Ministerul de Finanțe, urmând ca societatea beneficiară, S.C. C S.R.L., să le utilizeze în conformitate cu prevederile legale în vigoare, respectiv să le distribuie altor persoane decât salariaților unității.

În pronunțarea soluției, recurenta apreciază că tribunalul a interpretat eronat prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, actualizată, cu modificările și completările ulterioare.

Din interpretarea textelor de lege antecitate se reține că, din punct de vedere fiscal, sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor. În baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare.

Astfel, pentru a fi deductibile aceste cheltuieli, conform regulii generale privind deductibilitatea cheltuielilor, trebuie să fie efectuate pentru realizarea de venituri impozabile și să conducă la creșterea vânzărilor, deci la creșterea veniturilor impozabile.

În ceea ce privește acordarea tichetelor cadou pentru reclamă și publicitate, recurenta susține că reclama și publicitatea trebuie efectuate de o firmă specializată, cu obiect de activitate în domeniul publicității, în baza unui contract, rezultând în opinia sa, că acordarea tichetelor cadou unor persoane fizice sau juridice în scop de reclamă și publicitate nu are sens.

Având în vedere prevederile Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu tichetele cadou sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care există documente justificative: factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou, contractul cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor, stimularea vânzărilor, proces verbal de predare primire tichete, regulament campanie promoțională aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea produselor/stimularea vânzărilor, în care să fie înscrisă perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

Astfel, în H.G. nr. 1.317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 sunt explicitate modalitățile de acordare a acestor tichete, în sensul că aceste tichete generează cheltuieli a căror deductibilitate este cea prevăzută la art. 21 din Codul fiscal.

De asemenea, se arată faptul că acordarea tichetelor cadou trebuie făcută în limita sumelor prevăzute în bugetul de venituri și cheltuieli pentru anul respectiv al societății, trecute într-o poziție distinctă, denumită "Tichete cadou", fiind lesne de înțeles că, acordarea tichetelor cadou se face limitat și pentru anumite acțiuni care se vor finaliza prin creșterea veniturilor din vânzarea produselor/prestarea serviciilor societății care le oferă.

Așadar, în funcție de obiectivul pentru care sunt acordate, tichetele cadou vor genera cheltuieli care pot fi deductibile sau nedeductibile fiscal pentru societatea care le distribuie.

Totodată, contractele care au stat la baza achiziționării tichetelor cadou trebuie întocmite conform prevederilor legale în vigoare, în sensul că vor cuprinde clauze referitoare la denumirea concretă a activităților, destinațiilor și evenimentelor, necesarul anual, semestrial, trimestrial sau lunar de tichete; numărul de angajați pentru care acestea au fost achiziționate, etc.

De asemenea, societatea comercială care acordă tichete cadou în cadrul campaniei de marketing și stimulare a vânzărilor este obligată să organizeze lunar o evidență proprie, potrivit modelelor de formulare prevăzute în anexele nr. 2, 2a), 2b) și 2c) la H.G. nr. 1317/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se învederează instanței de recurs că se rețin următoarele aspecte: reclamanta a înregistrat în conturile de cheltuieli în perioada 01.01.2010 - 31.12.2012 suma de lei, reprezentând contravaloarea tichetelor cadou pentru care nu a fost prezentat un contract de prestări de servicii în baza căruia (în urma unor obiective concrete) se va acorda un anumit număr de tichete cadou, respectiv nu a putut fi identificat beneficiarul final al acestora. Din regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare (organizate de reclamanta SRL) rezultă un număr aproximativ de locații participante la campanie din județele Hunedoara și Caras-Severin. Din contractele puse la dispoziție rezultă că obiectul acestora este furnizarea de marfă. Din actele adiționale anexă la

contractele de furnizare de marfa rezultă că tichetele cadou sunt acordate salariaților colaboratorului care acționează nemijlocit pentru comercializarea produselor ce constituie obiectul contractului cadru de colaborare. Din procesele verbale de predare primire a tichetelor cadou către colaboratori rezultă că s-a predat un anumit număr de bucăți în valoare de 10 lei/buc, acestea fiind acordate în baza actelor adiționale și a regulamentelor interne de campanie promoțională. Urmare a răspunsurilor primite de la terți (colaboratori cu ponderea cea mai mare la care s-au predat tichetele cadou), rezultă că aceștia nu au înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor cadou ca venituri, acestea fiind utilizate pentru achiziția de diverse materiale care la rândul lor nu au fost înregistrate în contabilitate. Se reține că, în ceea ce privește cheltuielile de marketing și studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, acestea presupun cheltuieli cu sondaje de opinie, cheltuieli cu formulare de chestionare, cheltuieli cu personal specializat angajat, cheltuieli cu întocmirea și distribuirea de pliante publicitare etc., precum și expunerea și prezentarea produselor executate și/sau comercializate de firmă.

Susținerile reclamantei referitoare la faptul că, promovarea este o necesitate pentru înfăptuirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scăderea vânzărilor, fiind unanim admis că libertatea de gestiune presupune dreptul contribuabilului de a-și diminua sarcina fiscală, evitând să creeze materie impozabilă, că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit, sunt vădit nefondate, deoarece pentru a se demonstra ca aceste cheltuieli sunt destinate stimulării vânzărilor, societatea care le acordă trebuie să aibă la bază anumite documente, cum ar fi: - decizia conducătorului societății pentru realizarea unei campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, având ca scop promovarea produselor în scopul creșterii vânzărilor, prin care se vor stabili perioada campaniei și obiectivele campaniei, prin nominalizarea produselor destinate vânzării, persoanele implicate, îndreptățite să vândă produsele și alte elemente necesare identificării acestui eveniment; - crearea unui plan de marketing, în care se vor relua elementele prevăzute în decizie, completate cu numele și prenumele persoanelor implicate, bugetul alocat campaniei, caracteristicile clienților cărora se adresează campania (persoane juridice sau fizice), modalitatea de promovare a produselor, modalitatea de vânzare, cuantificarea rezultatelor așteptate și întocmirea unui regulament în care să fie menționate obiective și cerințe pentru salariații societății beneficiare care participă la campanie și care vor fi stimulați cu acele tichete cadou, cât și un acord obținut de la firma angajatoare a acestor salariați pentru această campanie.

Se arată că acest gen de cheltuieli nu s-a regăsit în evidența contabilă a societății reclamante, aceasta prezentând numai un plan de marketing în care își exprimă obiectivele propuse în legătură cu acestea, în contabilitatea societății fiind identificate cheltuieli cu tichetele cadou distribuite altor persoane decât angajaților societății.

Mai mult decât atât, însăși societatea reclamantă a tratat diferit din punct de vedere fiscal cheltuielile de reclamă și publicitate, în sensul că pentru anii 2010, 2011, 2012 au fost considerate cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, iar ulterior, constatând eroarea, pentru perioada 2013 – 2015, cheltuielile înregistrate în contul 623,02 „Cheltuieli de reclamă și publicitate” în sumă de lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou, au fost considerate nedeductibile la determinarea profitului impozabil de către agentul economic, determinând impozit pe profit pe care l-a înregistrat în contabilitate și l-a declarat către bugetul de stat.

Din cele prezentate mai sus, contrar celor reținute de instanța de fond, rezultă că, în baza prevederilor legale aplicabile, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a reconsiderat aceste sume ca fiind cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Privitor la suma de lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de lei, stabilite prin emiterea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.

29.06.2016 de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, aceasta reprezintă accesorii calculate pentru debitele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD 31.05.2016 în sumă de lei reprezentând impozit pe profit. Accesoriile au fost calculate conform prevederilor legale în vigoare pentru fiecare perioadă, începând de la data scadenței debitelor stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală prin

Decizia de impunere nr. /31.05.2016 și până la data de 29.06.2016. Astfel, se reține că stabilirea acestora în sarcina reclamantei reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, întrucât în sarcina acesteia a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura impozitului pe profit, iar reclamanta datorează și accesoriile calculate de inspectorii fiscali, în speța de față găsindu-și aplicabilitatea principiul de drept accesorium sequitur principale.

Pentru cele arătate, recurenta solicită admiterea recursului ca fondat, casarea Sentinței civile nr. 127/26.02.2020 pronunțată de Tribunalul Timiș și, rejudecând cauza, respingerea acțiunii în tot ca neîntemeiată.

Prin recursul formulat de pârâta recurentă Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, s-a solicitat admiterea recursului, casarea în parte a hotărârii atacate și, în rejudecare, să se dispună respingerea în totalitate a acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta Societatea

S.R.L. și menținerea ca temeinice și legale a actelor administrativ fiscale atacate cu obligarea intimetei la plata cheltuielilor de judecată ocazionate în fata instanței de fond și de recurs.

Recurenta consideră criticabilă soluția instanței de fond de admitere în parte a acțiunii, în sensul că în speță este incident motivul de nelegalitate prevăzut la art. 488, alin. 1 punctul 6 și 8 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu care, casarea unor hotărâri se poate cere pentru următoarele motive de nelegalitate: când hotărârea nu cuprinde motivele pe care se întemeiază sau când cuprinde motive contradictorii ori numai motive străine de natura cauzei, respectiv când hotărârea a fost dată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.

Potrivit art.488 alin.1 din Codul de procedură civilă, casarea unor hotărâri se poate cere numai pentru motivele de nelegalitate enumerate în mod limitativ la pct.1-8, iar motivele de recurs invocate se încadrează în cazul de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct. 6 și 8 din Codul de procedura civilă.

Motivul de casare prevăzut la art.466 alin.1 pct.6 evocă trei ipoteze: lipsa motivelor pe care se sprijină hotărârea, existența unor motive contradictorii, existența „numai” a unor motive străine de natura pricinii. Toate aceste situații vizează de fapt una și aceeași chestiune-nemotivarea hotărârii.

Analizând acest motiv de recurs, recurenta îl apreciază ca fiind întemeiat, întrucât hotărârea atacată nu cuprinde motivele de fapt și de drept care au format convingerea instanței, precum și cele pentru care s-au înlăturat cererile părților și mijloacele de apărare, din analiza considerentelor hotărârii recurate rezultând că instanța de fond a expus în motivarea hotărârii doar concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză.

Așadar, fără arătarea motivelor, nu se poate exercita controlul judiciar, iar soluția este netemeinică, fiind supusă casării, întrucât în speță, judecătorul fondului nu a analizat, în mod efectiv, nici argumentele reclamantei, dar nu a procedat nici la o înlăturare, motivat și argumentat, a susținerilor din întâmpinarea pârâtei.

Încălcarea normelor de drept material sau aplicarea greșită a normelor de drept material la care face referire art.488 alin.1 pct.8 se referă fie la nesocotirea unei norme de drept material, care trebuie să fie în vigoare la momentul judecării, fie la interpretarea ei eronată, în sensul că instanța a dat o greșită interpretare acesteia sau faptele au fost reținute greșit în raport de exigentele textului de lege. Tot în acest motiv de nelegalitate poate fi încadrată și ignorarea unei norme legale incidente în cauza, aplicarea unei norme generale, deși se impunea aplicarea unei norme speciale sau invers.

Analizând incidența acestui motiv, solicită instanței să constate că instanța de fond a făcut o greșită interpretare și aplicare a normelor de drept material raportat la starea de fapt dedusă judecării, întrucât nu a analizat nici împrejurările de fapt care rezultă din actele atacate și nici consecințele fiscale ale acestor împrejurări prezentate pe larg în actele de inspecție fiscală.

Așadar, instanța a arătat că organele de inspecție fiscală au reținut că, în perioada 2010-2015, cheltuielile efectuate de reclamanta reprezentând reclamă și publicitate aferente unor acțiuni de marketing, promovare, publicitate prin intermediul tichetelor cadou, nu sunt cheltuieli deductibile, având în vedere că, prin acordarea tichetelor cadou, nu s-au realizat în fapt acțiuni de publicitate și marketing, acestea trebuind a fi efectuate de firme specializate în domeniul publicității, astfel cum rezultă din interpretarea dispozițiilor art.21 din Legea nr.571/2003 și dispozițiile Legii nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou.

În urma administrării probei cu expertiza contabilă, precum și pe baza documentelor depuse în probațiune, instanța de fond a reținut contrariul, că tichetele cadou acordate în scop de reclamă și publicitate sunt efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor și în baza unui contract scris, iar raportat la documentele prezentate de reclamantă, cheltuielile reprezentând acordarea tichetelor cadou reprezintă cheltuieli deductibile fiind prezentate documente justificative în acest sens.

De asemenea, se arată că, tribunalul a reținut greșit că reclamanta a făcut dovada faptului că aceste cheltuieli reprezentând contravaloarea tichetelor cadou au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și au avut la baza documente justificative, iar organele de inspecție fiscală în mod nelegal ar fi reținut nedeductibilitatea acestora.

Se apreciază că, instanța de fond a luat în considerare opinia expertului fără a sesiza faptul că acesta a interpretat eronat dispozițiile legale care reglementează acordarea tichetelor cadou, întrucât potrivit Legii nr.193/2006 cheltuielile cu tichetele cadou sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care există documente justificative. Așadar, instanța, în mod greșit, a validat opinia expertului și a dat eficiență raportului de expertiză întocmit, întrucât expertul s-a limitat să concluzioneze că aceste cheltuieli sunt deductibile, fără a analiza efectiv documentele justificative, în vederea stabilirii dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de legiuitor.

Contrar celor reținute de instanță, cu ocazia probelor administrate, se arată că reclamanta nu a făcut dovada efectuării cheltuielilor în scopul realizării de venituri, astfel cum prevede legiuitorul, respectiv că, pentru a fi deductibile cheltuielile la calculul profitului impozabil, este necesară probarea de către contribuabil că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri, fapt care nu s-a realizat, întrucât nefiind identificați participanții la campanie, bugetul alocat și modalitatea de promovare, nu s-a putut stabili impactul acestor cheltuieli în creșterea veniturilor societății și legătura acestor cheltuieli cu eventualele venituri realizate per participant.

Cheltuielile cu tichetele cadou sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care există documente justificative: factura primită de la unitatea emitentă a tichetelor cadou, contract cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor, stimularea vânzărilor, proces verbal de predare primire tichete, regulament campanie promoțională aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea produselor/stimularea vânzărilor, în care să fie înscrisă perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală, pentru întreaga perioadă verificată 01.01.2010 -31.12.2015 în cadrul campaniei de marketing și publicitate, au constatat, ca urmare a răspunsurilor primite de la terți (colaboratori cu ponderea cea mai mare la care s-au predat tichetele cadou), faptul că aceștia nu au înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor cadou ca venituri, acestea fiind utilizate pentru achiziția de diverse materiale care la rândul lor nu au fost înregistrate în contabilitate.

Raportat la cele de mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod corect, au considerat cheltuielile înregistrate în contul 623.02 „Cheltuieli de reclamă și publicitate” în sumă de 1 lei pentru perioada 2010-2012 nedeductibile din punct de vedere fiscal. În altă ordine de idei, deși organele de inspecție fiscală au constatat că, din punct de vedere fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate au fost tratate diferit de către reclamantă, pentru anii 2010, 2011, 2012 fiind considerate deductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, iar pentru anii 2013, 2014, 2015 fiind considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, instanța de fond nu a luat în considerare nici acest fapt.

În concluzie, având în vedere prevederile legislative sus menționate, precum și documentele depuse la dosarul cauzei, din care rezultă starea de fapt expusă mai sus, solicită să se constate faptul că hotărârea instanței de fond se impune a fi casată în parte, motiv pentru solicită admiterea recursului și, în rejudecare, pronunțarea unei hotărâri prin care să se dispună respingerea în totalitate a acțiunii reclamantei.

Legal citată, reclamanta intimată SC (SRL a formulat întâmpinare, prin care a solicitat respingerea recursurilor formulate ca nefondate și vădit neîntemeiate, cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței civile nr. 127/PI/2020 pronunțată de

Tribunalul Timiș în data de 26.02.2020, cu consecința anulării deciziei nr. 28.11.2016 emisă de DGRFP prin care i s-a respins contestația împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD / 31.05.2016, anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligații fiscal suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD / 31.05.2016 în privința obligațiilor suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit în cuantum de lei emisă de către AJFP Hunedoara, anulării deciziei nr. 29.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în cuantum de lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, cu obligarea recurentelor/pârâte la plata cheltuielilor de judecată avansate și în stadiul procesual al recursului.

În apărare, se arată că prin sentința atacată s-a admis în parte a acțiunea reclamantei în sensul că s-a dispus anularea deciziei nr. 28.11.2016 emisă de DGRFP prin care i s-a respins contestația împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD / 31.05.2016; anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligații fiscal suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-HD / 31.05.2016 în privința obligațiilor suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit în cuantum de lei emisă de către AJFP Hunedoara, anularea deciziei nr.

/29.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii, în cuantum de lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, fiind obligate pârâtele la plata sumei de lei, cheltuieli de judecată. Pentru a pronunța sentința atacată, instanța a constatat că, pentru perioada 2010-2015, societatea reclamantă a fost supusă unei inspecții fiscale în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD / 31.05.2016, prin care s-a constatat, în mod nereal, faptul că societatea ar datora către bugetul de stat suma de lei reprezentând impozit pe profit, și

lei reprezentând accesorii, instanța apreciind că aceste cheltuieli au fost în mod corect încadrate ca deductibile, fiind acordate în cadrul campaniilor de publicitate și reclamă, fiind acordate cu scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor și în baza unui contract scris, aceasta presupunând că serviciul de reclamă și publicitate să fie efectuat de către o firmă specializată, în baza unui contract scris, iar finalitatea acțiunii să fie creșterea vânzărilor firmei având în vedere documentele justificative prezentate:

- factură și contract cu unitatea emitentă a tichetelor cadou;
- contractul cu clientul partener pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor și stimulare a vânzărilor;
- procese-verbale de predare primire tichete cadou;
- regulamentul campaniei promoționale aprobat de conducerea societății pentru organizarea campaniei de marketing pentru promovarea/stimularea vânzărilor, în care se menționează perioada de desfășurare, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

De asemenea, mai constată instanța de fond, că, urmare a campaniei, cheltuielile reprezentând contravaloarea tichetelor cadou au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (din raportul de expertiză rezultând o creștere a veniturilor impozabile în perioada 2010-2015).

În perioada 01.01.2010-31.12.2010, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul precedent (2009) în sumă totală de 393.293 lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de 2.950.361 lei.

În perioada 01.01.2011-31.12.2011, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul precedent (2010) în sumă totală de lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de lei.

În perioada 01.01.2012-31.12.2012, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul precedent (2011) în sumă totală de lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de lei. În perioada 01.01.2013-31.12.2013, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul precedent (2012) în sumă totală de lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de lei. În perioada 01.01.2014-31.12.2014, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul precedent (2013) în sumă totală de lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de lei. În perioada 01.01.2015-31.12.2015, s-au înregistrat creșteri ale veniturilor din vânzarea mărfurilor față de anul

precedent (2014) în sumă totală de lei.

lei, iar profitul brut din vânzări a fost în sumă de

Apoi, în motivele de recurs, se arată că, aceste cheltuieli au fost în mod eronat încadrate ca fiind deductibile, atât timp cât Campania de promovare și publicitate nu s-a realizat de o firmă specializată, aspect în totală neconcordanță cu normele legale, aceste cheltuieli fiind deductibile fiscal în condițiile în care societatea reclamantă a prezentat factura și contractul în ce privește achiziția tichetelor cadou, procesele-verbale de predare-primire, contractele cu partenerii campaniei, regulamentul campaniei ce include perioada campaniei, conținutul campaniei de stimulare a vânzărilor, modalități de promovare/stimulare, volumul achizițiilor pentru care se acordă bonusuri, modul de calcul al bonusurilor, persoanele responsabile, beneficiarii tichetelor.

A afirma că, o astfel de campanie nu reprezintă reclamă și publicitate, în condițiile în care, din raportul de expertiza contabilă reiese o creștere a cifrei de afaceri în perioada 2010-2015, înseamnă a nesocoti normele legale, a le goli de sens și conținut, fiind fără putință de tăgadă că o astfel de campanie de promovare și stimulare a vânzărilor pe piețe noi sau existente conduce la avansarea (creșterea) unor cheltuieli deductibile.

În baza prevederilor art.21 alin.(2) lit. d) din Legea 571/2003 - privind Codul Fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și, pe cale de consecință, sunt considerate a fi cheltuieli deductibile fiscal.

Din analiza textului de lege citat nu rezultă că, desfășurarea campaniei publicitare sau de reclama ar trebui să se desfășoare de către o terță entitate, campania de reclamă și publicitate fiind făcută cu resursele proprii, respectiv cu salariații societății ce promovează produsele comercializate de societate, îndemnând clienții/partenerii să achiziționeze produsele comercializate de societate, pentru ca, ulterior, funcție de valoarea bunurilor achiziționate de la reclamantă, să beneficieze de un număr de tichete cadou predate pe bază de proces-verbal. Mai mult decât atât, conform raportului de expertiză efectuat în cauză, rezultă că, în perioada 2010-2015, veniturile societății au înregistrat o creștere de la an la an tocmai datorită campaniei de stimulare și promovare a produselor pe piețe noi sau existente. În acest sens, nu trebuie omis faptul că, societatea reclamantă are ca obiect de activitate vânzarea de băuturi alcoolice și non-alcoolice, astfel că desfășurarea unor astfel de campanii sunt vitale creșterii vânzărilor, raportat la faptul că reclamanta se află în concurență cu societăți care comercializează bunuri de același gen, de la producători diferiți sau uneori de la aceiași producători.

În privința tratamentului fiscal al cheltuielilor de reclamă și publicitate, în sensul că în 2010, 2011, 2012 aceste cheltuieli au fost încadrate ca fiind deductibile, iar în 2013, 2014, 2015 aceste cheltuieli au fost încadrate ca nedeductibile, aceasta se datorează faptului că societatea, mai exact, campania, și-a atins scopul, tichetele fiind acordate și în perioada 2013-2015 în scopul fidelizării partenerilor reclamantei. Mai mult decât atât, arată că, în calitate de agent economic are deplina libertate în a angaja cheltuieli legale deductibile sau nedeductibile fiscal. Ceea ce este de remarcat este faptul că, așa cum rezulta din raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză, în perioada 2010-2015, vânzările societății au înregistrat o creștere de la an la an, ceea ce a generat, în mod indubitabil, creșterea bazei impozabile, prin urmare și creșterea impozitului pe profit achitat de societate către bugetul de stat.

Referitor la pct. 1- „Cheltuieli nedeductibile reprezentând tichete cadou fără justificarea repartizării acestora”, se arată că, în contractul nr. /05.06.2009 încheiat între SC

SRL, în calitate de emitent de tichete cadou și SC (

SRL în calitate de client, este stipulat faptul ca acestea se vor utiliza pentru evenimentele: 8 martie, Paste, 1 Iunie, Crăciun, alte ocazii, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, protocol, reclamă și publicitate.

În perioada supusă controlului, SC SRL a derulat mai multe acțiuni de marketing, promovare și publicitate și a utilizat mijloace specifice de informare și atragere a cumpărătorilor în vederea creșterii vânzărilor, necesare obiectivelor solicitate de către furnizorii existenți la acea dată. Cheltuielile ocazionate de aceste acțiuni/mijloace de marketing și promovare

au fost înregistrate în evidența contabilă a societății ca și cheltuieli de reclamă și publicitate pe baza documentelor justificative, după cum urmează:

- în anul 2010: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății;
- în anul 2011: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății;
- în anul 2012: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății;
- în anul 2013: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății;
- în anul 2014: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății;
- în anul 2015: cheltuieli în sumă de lei reprezentând contravaloare tichete cadou oferite clienților societății

- regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare organizate de SC SRL, în care se menționează la pct II că: „Organizatorul hotărăște că va acorda, în cadrul derulării acestor campanii, persoanelor juridice participante, tichete cadou, în vederea stimulării acestora a comercializa produsele participante la campanie...”

- anexe la regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare unde este stabilit că valoarea bonusului total acordat pe perioada campaniei reprezintă un procent din cifra de afaceri și va fi acordată în piață în tichete cadou, procese verbale de predare-primire a tichetelor cadou pentru campaniile de marketing și promovare, cu mențiunea că acestea sunt acordate în baza actelor adiționale și a regulamentelor interne de campanie promoțională a organizatorului.

Inspekția fiscală a solicitat informații la terți, aceștia recunoscând că s-au încheiat acte adiționale în baza cărora se acordau tichete cadou de către SC L, că dețin procese verbale de predare primire, dar tichetele nu au fost înregistrate în contabilitatea lor, fiind folosite la achiziționarea unor diverse materiale consumabile. Faptul că, societățile beneficiare de tichete cadou nu au înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor cadou ca venituri, nu ține de răspunderea lui SC SRL.

SC SRL susține că, dreptul de apreciere conferit organelor de inspecție fiscală a fost exercitat în mod abuziv, suma de lei (aferentă anilor 2010, 2011 și 2012) reprezentând cheltuieli de marketing, elemente probatorii existând, astfel după cum însuși organele de inspecție fiscală amintesc (regulament și anexe de organizare campanie, procese verbale de predare primire) și fiind suficiente în dovedirea acestui caracter al sumei. Societatea consideră că textul legal nu condiționează deductibilitatea sumei de existența unor înscrisuri descriptive, astfel după cum apreciază forțat, fără o bază legală, echipa de inspecție fiscală.

Cadrul legal ce reglementează acordarea de tichete cadou este: Legea 193/2006 - privind tichetele cadou, actualizată cu modificări; HG 1317/2006 - privind aprobarea normelor metodologice a Legii 193/2006, actualizată cu modificări; Legea 571/2003 - privind Codul fiscal, actualizată cu modificări ulterioare, pentru analiza implicațiilor fiscale.

În primul rând, Legea 571- privind Codul Fiscal, la art. 21 alin. (4) lit. f) prevede: „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

În baza prevederilor art.21 alin.(2) lit. d) din Codul Fiscal, cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și, pe cale de consecință, sunt considerate a fi cheltuieli deductibile fiscal.

Suma de lei este în mod evident cheltuială efectuată în scopul realizării de venituri imposabile, eliminarea acesteia de la deductibilitate și includerea ei în baza de impozitare stabilită suplimentar fiind o măsură pe care SC SRL o apreciază ca fiind nelegală și neîntemeiată.

Contractele încheiate între SC

și partenerii beneficiari de tichete cadou

au la bază furnizarea de mărfuri care fac obiectul vânzării - cumpărării, deci activități generatoare de venituri.

Ce nu precizează cu exactitate legea și, probabil nici nu ar putea să precizeze având în vedere multitudinea de situații din practică, sunt documentele ce se întocmesc cu această ocazie. Astfel, consideră reclamanta că orice document corect întocmit ce atestă predarea acestor tichete la clienți este un document justificativ. Pentru ca un document să fie corect întocmit, trebuie să conțină elementele minimale prevăzute în O.M.F.P. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar contabile.

Codul Fiscal nu interzice cheltuielile pe societate, atât timp cât acestea sunt în scopul afacerii. Atâta vreme cât cheltuielile făcute sunt în scopul activității economice, nu există o regulă sau o normă în Codul Fiscal care interzice acest lucru. Trebuie doar ca sumele cheltuite să fie numai în scopul dezvoltării și eficientizării afacerii.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor de reclamă și publicitate la calculul impozitului pe profit, Codul fiscal la art. 21 alin (2) lit. d) prevede că, sunt cheltuieli în scopul realizării de venituri și, în consecință, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și „cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor”;

Cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii, iar cele de reclamă și publicitate reprezintă ansamblul de mijloace folosite pentru ca produsele aflate în vânzare să fie cunoscute și apreciate de către consumatori și prin care se realizează un sistem de comunicație la nivel de piață.

Promovarea este o necesitate pentru îndeplinirea obiectivelor strategice și tactice ale întreprinderii, pentru înviorarea ciclului de viață al produsului, ca și pentru anihilarea efectelor acțiunilor ce duc la scăderea vânzărilor. Deci, coroborând aceste aspecte, cheltuielile de reclamă - publicitate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în măsura în care sunt angajate în scopul realizării de venituri impozabile, iar contribuabilul-persoana juridică are puterea discreționară de a angaja orice cheltuieli legal efectuate, în baza principiului liberei gestiuni a activității comerciale, în vederea producerii de venituri impozabile, precum și dreptul de a le deduce la calculul impozitului pe profit. Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele: - Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 21. - (1) 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. (2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor; [...]. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...].”

Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„Art. 2. - (1) Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.”

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, aprobate prin H.G. nr. 1317/2006 dispun că:

„2.1. Activitățile și destinațiile prevăzute la art.2 alin. (1) din Legea nr. 193/2006, cu modificările ulterioare, sunt generatoare de cheltuieli care se încadrează în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. 2.2. Angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii, în poziții distincte de cheltuieli, denumite tichete cadou. În acest caz, regimul fiscal aplicabil contravalorii nominale a tichetelor cadou acordate de angajatori este cel stabilit prin dispozițiile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru cheltuielile efectuate de contribuabili.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele: conform prevederilor art.2 alin (1) din Legea nr. 193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, precum și prevederilor pct.2.2 din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor Legii nr.193/2006, aprobate prin H.G. nr. 1317/2006, angajatorii pot utiliza tichete cadou pentru campanii de marketing, studiul pieței; promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, în limita sumelor destinate acoperirii valorii nominale a acestor tichete, prevăzute în bugetele proprii, aprobate potrivit legii.

În baza Regulamentului general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing, SC SRL a acordat tichete cadou în scop promoțional și de marketing. Aceste acțiuni au vizat stimularea clienților de a comercializa produsele participante la campanie. Rezultă astfel că societatea comercială se încadrează în prevederile legale mai sus citate, referitoare la acordarea tichetelor cadou, așa cum sunt menționate la art.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru justificarea cheltuielilor în suma de lei, reprezentând contravaloarea tichetelor cadou acordate în scop publicitar, societatea comercială a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele mai sus menționate în baza cărora s-au distribuit tichete cadou. Rezultă astfel că, societatea comercială a justificat cu documente efectuarea operațiunii de distribuire a tichetelor cadou în scop publicitar, astfel că suma de lei reprezentând contravaloarea tichetelor cadou acordate clienților este deductibilă fiscal, conform prevederilor art.21 alin.(2) lit.d) din Legea 571/2003 - privind Codul fiscal, mai sus citat, coroborate cu prevederile pct.2 alin.(1) din Legea nr.193/2006 privind acordarea tichetelor cadou și a tichetelor de creșă.

Fata de cele mai sus expuse, reclamanta intimată apreciază ca hotărârea tribunalului este temeinică și legală, dreptul material fiind în mod corect aplicat, hotărârea fiind temeinic motivată, neexistând motive contradictorii sau străine de natura cauzei, fapt pentru care solicită respingerea recursurilor ca nefondate și vădit neîntemeiate.

Analizând legalitatea sentinței atacate, prin prisma motivelor invocate, precum și raportat la prevederile art. 488 alin.1 pct.6 și 8 și următoarele din Noul Cod de procedură civilă, Curtea apreciază recursurile ca nefondate pentru argumentele ce succed:

Critica adusă sentinței atacate de a nu fi respectat exigențele de motivare impuse de art.425 alin.1 lit. b) NCPC, respectiv de a nu fi motivată în fapt și în drept, judecătorul fondului limitându-se a expune doar concluziile raportului de expertiză, fără a face, însă, o analiză a argumentelor pentru care a primit susținerile unei părți și le-a înlăturat pe cele prezentate de cealaltă parte litigantă, nu este fondată, în aprecierea Curții.

Și aceasta, întrucât examinând aparatul argumentativ al sentinței, Curtea constată că tribunalul a realizat ca instanță de fond, pe baza probatoriului administrat cauzei, o configurare a stării de fapt, făcând mai apoi aplicarea normelor legale incidente conținute de Codul fiscal și de Lg. nr.193/2016 privind acordarea tichetelor-cadou, la situația particulară din speță.

Ceea ce înseamnă că au fost respectate exigențele de motivare a hotărârii judecătorești, reglementate de art.425 lit. b) NCPC, neputându-se reține critica recurentei pârâte în sensul nemotivării sentinței recurate, iar nemulțumirea exprimată cu privire la raționamentul juridic al primei instanțe neputându-se circumscrie ipotezelor particularizate de art.488 alin.1 pct.6 NCPC, ci eventual urmând a fi analizată din perspectiva motivului de casare instituit de art.488 alin.1 pct.8 NCPC vizând modul de aplicare a normelor de drept substanțial la starea faptică reținută în speță.

Astfel că, reprocșul adus primei instanțe și întemeiat în drept pe art.488 alin.1 pct.6 NCPC se privește a fi nefondat.

Examinarea legalității sentinței atacate din perspectiva motivului de casare prevăzut de art.488 alin.1 pct.8 NCPC prilejuiește instanței de recurs verificarea modului în care își găsesc aplicabilitatea sau nu în speță dispozițiile art.21 alin.1 și 2 din Lg. nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, dispoziții reglementând noțiunea de cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, raportat la cheltuielile efectuate de reclamantă pentru acțiunile sale de distribuire a tichetelor cadou acordate în cadrul campaniei de marketing, studiul pieței, promovarea de piețe existente sau noi.

În conformitate cu prevederile art.21 alin.1 și alin.2 lit.d) din Lg. nr.571/2003: „(1) 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.

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

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;”.

De asemenea, Lg. nr.193/2006 prevede la art.2 alin.1 că „Tichetele cadou se pot utiliza pentru campanii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și publicitate, precum și pentru cheltuieli sociale.”

Recurentele pârâte susțin că, pentru a fi deductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile de reclamă și publicitate, în speță, efectuate cu tichete-cadou, era necesar ca reclama și publicitatea să fi fost efectuate de o firmă specializată cu obiect de activitate în domeniul publicității, în baza unui contract, pâratele afirmând că, în opinia lor, acordarea de tichete-cadou unor persoane fizice sau juridice în scop de reclamă și publicitate nu are sens.

În speță, astfel cum judicios a reținut și prima instanță, aceste cheltuieli efectuate cu tichetele-cadou se privesc a fi deductibile fiscal, în condițiile în care societatea reclamantă a prezentat documente justificative ce atestă realitatea și efectivitatea acestor cheltuieli: factura și contractul cu societatea emitentă a tichetelor-cadou, SRL, nr. 1 05.06.2009 în ce privește achiziția tichetelor cadou, procesele-verbale de predare-primire încheiate cu persoanele juridice participante al campaniile din perioada 2010-2015, contractele, actele adiționale încheiate între societate și clienții parteneri pentru desfășurarea campaniei de promovare a produselor și stimulare a vânzărilor, beneficiarii tichetelor, Regulamentul general de organizare și desfășurare al campaniilor de marketing și promovare organizate de reclamantă incluzând perioada campaniei, anexe la Regulament, iar, pe de altă parte, în perioada ulterioară distribuirii acestor tichete, s-a constatat o creștere a veniturilor societății, astfel cum rezultă cu evidență din lucrarea de specialitate efectuată în primă instanță.

Context în care, scopul urmărit rezultă a fi fost atins, scop coincidând cu cel pretins de art.21 din Lg. nr.571/2003, anume acela de a realiza venituri impozabile.

În aceste condiții și, dat fiind că tichetele-cadou au fost distribuite în cadrul unei campanii de marketing și promovare pe piețe existente sau noi, împrejurarea că nu s-a făcut dovada că distribuirea lor s-a realizat printr-o firmă specializată pe baza unui contract scris, nu prezintă relevanță în speță, fiind și disproporționat a se refuza deductibilitatea acestor cheltuieli efectuate cu tichetele-cadou, cât timp cerințele art.21 alin.1 și 2 lit. d) din Lg. nr.571/2003 sunt îndeplinite în cauză.

Curtea nu poate reține criticile recurentelor în sensul că, din contractul de prestări servicii nu a putut fi identificat beneficiarul final al tichetelor-cadou, cât timp tot acestea arată în clar că există acte adiționale anexă încheiate la contractele având ca obiect furnizarea de marfă, acte adiționale care evidențiază că, tichetele-cadou sunt acordate salariaților colaboratorului ce acționează nemijlocit pentru comercializarea produselor ce constituie obiectul contractului-cadru de colaborare, iar din procesele verbale de predare-primire a tichetelor-cadou către colaboratori rezultă

că s-a predat un număr de bucăți de tichete în valoare de 10 lei/buc., acordate în baza actelor adiționale și a regulamentelor interne de campanie promoțională.

Împrejurarea că, terții colaboratori nu a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea tichetelor-cadou ca venituri nu reprezintă o neregulă ce poate fi reproșată cu temei și imputată reclamantei pentru a justifica nerecunoașterea ca deductibile fiscal a cheltuielilor efectuate cu tichetele-cadou, în condițiile în care sunt îndeplinite cerințele legale în privința deductibilității cheltuielilor societății reclamantei, cerințe impuse de art.21 din Lg. nr.571/2003.

De asemenea, faptul că societatea reclamantă a tratat diferit din punct de vedere fiscal cheltuielile cu tichetele-cadou pentru anii 2010-2012, considerându-le deductibile fiscal, iar pentru anii 2013-2015 le-a considerat nedeductibile, nu reprezintă, contrar susținerii recurentelor, un motiv suficient pentru a concluziona că și pentru anii 2010-2012 aceste cheltuieli trebuiau apreciate ca nedeductibile, criteriile în funcție de care se apreciază deductibilitatea cheltuielilor fiind cele stabilite de lege și acestea din urmă au fost analizate în cazul concret de speță.

Caracterul deductibil/nedeductibil fiscal al cheltuielilor pe anii 2010-2012 nu se apreciază, așadar, funcție de modul în care au fost caracterizate acestea de societatea reclamantă și prin comparație cu anii ulteriori, ci funcție de exigențele impuse de lege a fi îndeplinite pentru a concluziona asupra deductibilității cheltuielilor, exigențe ce au a fi analizate în fiecare caz concret.

Astfel că, raportat la considerentele mai sus prezentate, criticile aduse sentinței atacate nu se susțin din perspectiva dispozițiilor art.488 alin.1 pct.8 NCPC, context în care Curtea va respinge recursurile promovate de recurentele pârâte ca nefondate, potrivit art.496 alin.1 NCPC.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE**

Respinge recursul declarat de pârătele recurente Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara cu sediul în Deva, B-dul 1 Decembrie 1918, nr. 30, Județ Hunedoara, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara în nume propriu și în reprezentarea pârătei Administrația pentru Contribuabili Mijlocii ambele cu sediul în Timișoara, Ghe. Lazăr, nr. 9B, Județ Timiș, împotriva sentinței civile nr.127/26.02.2020 pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr.5887/30/2017, în contradictoriu cu reclamanta intimată SC () SR cu sediul în (), Județ Hunedoara, L.

Fără cheltuieli de judecată.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică azi, 06.10.2020.

PREȘEDINTE

Pentru JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

aflata în C.O., semnează
președinte complet

Pentru GREFIER

**Eliberată din funcție prin pensionare,
Semnează Grefier Șef**