

Capitolul I. Impozitul pe profit

1. Sfera de cuprindere a impozitului

I. Impozit suplimentar pe profit. Societăți comerciale divizate. Absența profitului. Neimpozitare

C. proc. fisc., republicat, art. 14, art. 22

Potrivit art. 14 C. proc. fisc., republicat, veniturile sunt supuse legii fiscale. În situația în care contribuabilul societate comercială nu este titularul contractelor de închiriere și nu este cel care încasează sumele provenite din chirii, chiar dacă obiectul contractelor de închiriere a fost proprietatea acestei societăți, nu se poate reține obligația prevăzută de art. 22 C. proc. fisc., republicat, privind impozitul pe profit. Astfel, în lipsa unui venit, a unui profit, neexistând o bază de impunere, nu se poate stabili în mod legal impozit suplimentar pe profit și accesorii aferente.

*C.A. Cluj, s. com., cont. adm. și fisc.,
decizia nr. 276 din 3 februarie 2010, în Jurindex*

Prin sentința civilă nr. 1817 din 3 iunie 2009, pronunțată de Tribunalul Maramureș, au fost respinse acțiunile formulate și precizate de reclamantele SC J.N. SA și SC D. SA în contradictoriu cu pârâtele D.G.F.P. M., SC D. SA.

Pentru a dispune astfel, instanța a reținut că societățile reclamante au luat ființă ca urmare a divizării SC D.B.M. în baza Hotărârii A.G.E.A. din 18 septembrie 2001 și a Proiectului de divizare publicat în Monitorul Oficial nr. 1407 din 18 iulie 2001, conform căruia fiecare reclamantă a primit o parte din acțiunile societății-mamă. Din deciziile nr. 77 și 79 din 1 august 2008 rezultă că reclamantele și-au înregistrat evidențele contabile în contul 212 clădiri în valoare de 7.091,8 lei, respectiv 9.730,2 lei, începând cu anul 2006, când au fost întocmite primele acte contabile, iar în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005 a fost suspendată activitatea firmelor. Activitatea a fost reluată din 1 ianuarie 2006, iar prin încheierea din 28 noiembrie 2007 a fost

desemnat lichidatorul T.E. pentru societățile dizolvate. Organul fiscal a mai reținut că în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005, în spațiul deținut de reclamante și-a desfășurat activitatea reclamanta SC F. 98 Tip SRL, iar chiria a fost încasată și facturată de pârâta D., reclamantele facturând chiria abia din 1 ianuarie 2006 până la 15 martie 2007, deși chiriașul a rămas în spațiu în continuare.

Dat fiind faptul că societățile reclamante s-au înregistrat în Registrul Comerțului în iulie 2002 și ținând cont de dispozițiile art. 5 din Legea nr. 26/1990 raportat la cele ale art. 24 din Legea nr. 31/1990, conform cărora societatea produce efecte juridice de la data înregistrării, este lipsită de relevanță împrejurarea că o perioadă a fost suspendată activitatea acestora.

Având în vedere că spațiul comercial în natură construcții a fost folosit cu titlu de chirie, este just ca sumele reprezentând chirie să fie înregistrate în contabilitatea reclamantelor, fapt recunoscut implicit de către acestea prin înregistrarea acestora doar în perioada 1 ianuarie 2006 - 15 martie 2007. Cum reclamantele n-au procedat în acest fel, acestea nu pot susține cu succes faptul că n-au realizat profit, invocând, implicit, propria culpă, apărare ce nu poate fi luată în considerare.

Prin urmare, reține instanța, reclamantele au încălcat dispozițiile art. 11 din Legea nr. 82/1991, republicată, art. 7 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit pentru anul 2003, art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anii 2004 - 2006 și ale art. 19 din Legea nr. 343/2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 pentru anul 2007. Cât privește SC D. SA, mai reține instanța că aceasta nu are calitate procesuală, nefiind parte în procedura administrativă fiscală.

Împotriva soluției arătate au declarat recurs SC I.U.B.D.N. SA și SC D. SA, solicitând, în principal, casarea sentinței și trimiterea cauzei la instanța de fond pentru a se judeca separat acțiunile promovate, excepția de conexitate nefiind admisibilă, în condițiile în care obligațiile fiscale s-au născut din raporturi diferite, s-au atacat două acte administrative fiscale distincte și, ca atare, nu sunt întrunite cerințele prevăzute de art. 164 C. proc. civ.

Cât privește fondul, arată recurențele că, potrivit art. 14 lit. a) C. fisc., în cazul persoanelor juridice impozitul pe profit se aplică asupra profitului obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate. Deci prima condiție pentru a plăti impozit pe profit este să se realizeze acest profit din orice sursă, așa cum prevede în mod explicit textul de lege. Dispozițiile art. 19 alin. (1) C. fisc. enunță modul de

calcul al impozitului pe profit, care este diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Din probele administrate în cauză rezultă foarte clar că niciuna dintre societăți nu a realizat venituri în perioada pentru care s-a calculat impozitul pe profit. Pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005 chiria a fost facturată și încasată de D. SA, deci veniturile s-au înregistrat în această societate, care a făcut dovada că nu are nicio datorie la bugetul statului și a recunoscut că ea a încasat aceste sume pentru care și-a achitat obligațiile bugetare. Prin urmare, concluzionează recurențele, atâta timp cât nu există venituri obținute, așa cum cere în mod imperativ textul de lege, nu poate exista nici impozit pe profit.

Răspunzând celor invocate prin întâmpinare, D.G.F.P. M. a solicitat respingerea recursului, în considerarea că reținerile instanței cu privire la conexitate, în condițiile în care evoluțiile societăților sunt identice, au fost administrate de aceeași societate, sunt corecte, cât și cu privire la obligațiile fiscale, dat fiind veniturile realizate din chirii. Sub acest din urmă aspect, mai arată instanța că veniturile din chirii trebuiau înregistrate de către societăți, deoarece acestea erau proprietățile spațiilor în care au funcționat în calitate de chiriași alte societăți. Chiar dacă aceste venituri au fost facturate de către SC D. SA, ele trebuiau înregistrate. Prin urmare, trebuind înregistrate în mod legal, s-a stabilit impozitul suplimentar, precum și majorări și penalități de întârziere. Punerea la dispoziție a unui spațiu deținut de o societate comercială generează pentru aceasta atât dreptul, cât și obligația de a emite facturi fiscale pentru chirie.

Referitor la susținerea reprezentantului societății că la calcularea profitului impozabil ar fi trebuit luate în considerare și alte cheltuieli care au fost efectuate și înregistrate de către SC D. SA în numele societăților administrate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli pot fi recunoscute doar după înregistrarea lor în contabilitatea acestora, pe baza unui document justificativ, cum ar fi o factură fiscală emisă de SC D. SA și înregistrată în evidența contabilă a acesteia la venituri dacă în momentul efectuării plății au fost trecute pe cheltuieli.

Pentru alte cheltuieli nu există o defalcare exactă, efectuată pe bază de documente justificative de părțile implicate sau de către lichidator, motiv pentru care nu au fost înregistrate în evidența contabilă până la data de 31 decembrie 2007. Atâta timp cât societățile nu au

înregistrat venituri, nu datorează impozit pe profit, întrucât nu există o bază de impozitare. Neînregistrarea facturilor și încasarea veniturilor de către o altă persoană juridică nu reprezintă un comportament fiscal corect; reclamantele-recurente își invocă propria culpă în apărarea lor.

Analizând recursul declarat, Curtea de Apel Cluj a reținut că, în urma controlului efectuat la recurente cu privire la impozitele pe profit – perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2007 – de organele fiscale potrivit raportului de inspecție fiscală încheiat cu acel prilej, s-a stabilit că cele două societăți controlate au fost înființate în anul 2002 în baza hotărârii SC D. SA, prin care s-a dispus divizarea acesteia din urmă în mai multe societăți – prin preluare de către acestea de cote-părți din patrimoniu. Imobilele preluate de către societățile recurente au fost înregistrate în evidențele contabile în contul clădiri și au fost cuprinse inclusiv în bilanțurile contabile și balanțele de verificare lunare întocmite în anii 2006-2007. În perioada 1 martie 2003 - 31 decembrie 2007 în spațiul deținut de SC J.N. SA și-a desfășurat activitatea SC E. SRL, iar în spațiul deținut de SC D. SA a desfășurat activitatea SC O.P. SRL.

Pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005 societățile recurente nu au facturat chiriile către SC E. SRL, respectiv SC O.P. SRL, acestea fiind facturate și încasate de către SC D. SA, deși spațiile aparțineau societăților recurente prin preluare în urma divizării. Cum spațiile erau legal în proprietatea societăților recurente, rețin organele de control că chiria trebuia facturată, înregistrată în evidențele contabile și încasată de către recurente pe toată perioada 2003-2005. Din actele prezentate au mai reținut organele de control că SC D. SA a fost cea care a facturat și încasat chiria pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005, iar SC J.N. SRL a emis facturi pentru chirie către SC. E SRL și SC D. SA a emis facturi către SC O.P. SRL doar pentru perioada 1 ianuarie 2006 - 15 martie 2007. Pentru perioada 16 martie 2007 - 31 decembrie 2007 nu a fost emis nicio factură, cu toate că societățile controlate ar fi trebuit să factureze în continuare chiria, chiar dacă a fost inițiat procesul de dizolvare/lichidare. Spațiile puse la dispoziția chiriașelor aparține societăților controlate încă de la înființare, fiind incluse în capital și, prin urmare, pentru veniturile din chirii se datora impozit. Drept consecință, s-a stabilit de organele fiscale obligații suplimentare și au fost emise decizii de impunere.

Cele stabilite prin actele încheiate, raport, decizie de impunere au fost contestate însă prin deciziile nr. 77 și 78 din 1 iulie 2008; contestațiile au fost respinse ca neîntemeiate. Nemulțumite fiind, societățile controlate s-au adresat instanței, în considerarea că, în raport de dispozițiile Codului fiscal, o primă condiție pentru plata impozitului ar fi aceea de a realiza profit, iar societățile nu au realizat profit, dat fiind că în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005 chiria a fost facturată și încasată de SC D. SA, pentru perioada 1 ianuarie 2006 - 15 martie 2007 s-au emis facturi, dar nu s-a procedat la individualizare, iar pentru perioada următoare până la 31 decembrie 2007 nu s-au emis facturi.

Intimata D.G.F.P. M., față de cele invocate prin întâmpinare, a susținut că organele de inspecție fiscală au reținut corect că în perioada contractantă societățile recurente nu au înregistrat veniturile oferite din închirierea unor spații, stabilind astfel impozitul pe profit, majorări și penalități.

Din cele susținute de părți se observă că problema pusă în discuție este a datorării sau nu a impozitului pe profit. Actele dosarului atestă că societățile recurente au fost înființate în luna iulie 2002. În perioada 2003 - 2005 nu au desfășurat activități, această situație fiind menționată și la Oficiul Registrului Comerțului, de unde rezultă că, dat fiind cererea de mențiuni nr. 5282 din 2 martie 2006, cu încheierea nr. 1290 din 3 martie 2006 a fost suspendată activitatea SC J.N. SA. Conform mențiunilor, activitatea a fost reluată doar începând cu data de 1 ianuarie 2006. Aceeași situație rezultă conform cererii nr. 5276 din 2 martie 2006 și încheierii nr. 1288 din 3 martie 2006 și în privința SC D. SA.

Mai rezultă din actele depuse în recurs că în perioada mai sus arătată pentru spațiile celor două societăți comerciale SC D. SA a încheiat contracte de închiriere, a facturat și încasat chiria pe perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005. Începând cu anul 2006 cele două societăți recurente au încheiat contracte de administrare cu SC D. SA și contracte de închiriere cu societățile ce anterior încheiaseră contracte cu SC D., context în care facturile pentru spațiile închiriate au fost emise pentru această din urmă perioadă de societățile recurente.

Se poate constata din cele de mai sus că pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005 contractele de închiriere au fost încheiate de SC D. SA, veniturile au fost încasate de această societate, iar în

lipsa unui mandat, nu se poate susține că pentru spațiile închiriate ar fi realizat venit societățile recurente. Or, în aceste circumstanțe, în lipsa veniturilor nu se poate vorbi de profit și, respectiv, de impozit.

Mai mult din acte se poate constata că organele fiscale nu au determinat că cele două societăți să fi beneficiat de contractele de închiriere, situație în care erau aplicabile prevederile art. 14 C. proc. fisc., potrivit cărora veniturile sunt supuse legii fiscale. Nefiind titularele contractelor de închiriere și neîncasând sumele provenite din chirii, chiar dacă obiectul contractelor de închiriere a fost proprietatea societăților recurente, nu se poate reține obligația prevăzută de art. 22 C. proc. fisc. și, prin urmare, debitoare al obligației pentru această perioadă nu pot fi societățile recurente. Ca atare, față de cele rezultate din acte și prevăzute de normele fiscale în lipsa unui venit, a unui profit, neavând baza de impunere, în mod greșit s-a reținut, de organele fiscale în actele de control și deciziile contestate și, respectiv, de prima instanță, obligația suplimentară a impozitului și a accesoriilor (majorări penalități) pe perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005.

Cu toate acestea, reținerile primei instanțe cu privire la perioada 1 ianuarie 2006 - 15 martie 2007 nu pot fi considerate greșite. În perioada menționată cele două societăți recurente și-au reluat activitatea, au încheiat contracte de administrare, dar și de închiriere și au facturat chiria, iar prin raportul de inspecție fiscală și actele administrative nu se arată în concret și nici nu s-a individualizat vreo datorie.

Referitor la perioada 16 martie 2007 - 31 decembrie 2007, de asemenea, nu se poate considera greșite susținerile organelor fiscale și ale primei instanțe. Astfel, societățile recurente au arătat că nu au emis facturi, arătând că nu există contracte de închiriere. Faptul că nu s-au emis facturi și că nu s-au încheiat acte nu poate conduce la concluzia reținută de recurente, întrucât societățile care au preluat spațiile în folosință au continuat să le folosească în perioada arătată. În această situație, spațiile fiind folosite de către societățile contractante, erau aplicabile dispozițiile art. 1437 C. civ. Prin urmare, în mod nejustificat recurentele nu au emis facturi, permițând însă societăților comerciale care au închiriat spațiul să îl folosească în continuare. Ca atare, pentru această perioadă, prin actele de control și contestate corect s-a constatat existența obligației fiscale și s-a procedat la stabilirea unei diferențe de impozit conform art. 85 alin. (1) lit. b) C. proc. fisc., individualizându-se creanța fiscală datorată.

Nici susținerile recurentelor referitoare la conexasă dispusă nu pot fi primite, întrucât dat fiind existența similitudinii și a raportului inițial cu privire la spațiile închiriate de aceeași societate în cauză sunt incidente dispozițiile art. 164 C. proc. civ.

Așadar, față de cele arătate, în baza art. 312 C. proc. civ., Curtea a admis recursul declarat de SC J.N. SA, SC D. SA și a modificat în parte sentința atacată, în sensul că a anula parțial actele contestate, exonerând societățile recurente de plata impozitului suplimentar pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2005, precum și de plata majorărilor și penalităților aferente acestei perioade.

2. Cheltuieli deductibile

2. Majorări și penalități de întârziere calculate nelegal. Cheltuieli cu personalul străin care asigură funcționarea utilajelor închiriate de societate în vederea realizării obiectului de activitate. Cheltuieli deductibile. Excepții de strictă interpretare

Legea nr. 414/2002⁽¹⁾, art. 9 alin. (1)
H.G. nr. 859/2002⁽²⁾, art. 9.1, art. 9.2

Așa cum rezultă din dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, cheltuielile aferente veniturilor impozabile sunt deductibile. Potrivit art. 9.1 din H.G. nr. 859/2002 referitoare la aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prin cheltuielile efectuate de un contribuabil se înțeleg doar cheltuielile aferente veniturilor impozabile, efectuate în scopul realizării acestor venituri.

Excepțiile de la principiul deductibilității cheltuielilor, introduse de art. 9.2 din H.G. nr. 859/2002, sunt de strictă interpretare. Astfel, cheltuielile ocazionate de plata transportului, mesei și cazării consultanților tehnici ce asigurau în permanență funcționarea utilajelor specializate, închiriate de la o altă societate și

⁽¹⁾ Abrogată prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Potrivit art. 21 alin. (1) C. fisc., 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⁾ Abrogată prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

care, prin contract, a impus folosirea acestui personal calificat, sunt cheltuieli deductibile, deoarece sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art. 9.2 din H.G. nr. 859/2002.

*I.C.C.J., s. cont. adm. și fisc., decizia nr. 1652
din 20 martie 2007, în Eurolex*

Reclamanta SC T.A.C. SRL a solicitat, în contradictoriu cu pârâtele A.N.A.F. și D.G.F.P. Alba, anularea deciziei nr. 206 din 21 noiembrie 2005, emisă de prima pârâtă și a deciziei de impunere nr. 402180 din 13 mai 2005 a celei de-a doua pârâte, obligarea A.N.A.F. să soluționeze, în termen de 30 de zile, contestația ce se referă la obligații fiscale ce ar rezulta din contractul nr. 381/2002, anularea, ca nelegale, a măsurilor cu privire la impozitul stabilit ca rezultând din contractul nr. 7/2002 și obligarea pârâtelor să restituie sumele încasate nejustificat.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, prin decizia de impunere nr. 402180 din 13 mai 2005, emisă în temeiul raportului de inspecție fiscală din 11 mai 2005, i-au fost stabilite în sarcină debite fiscale suplimentare în sumă de 1.462.120 lei. Prin decizia nr. 206 din 21 noiembrie 2005, A.N.A.F., investită cu soluționarea contestației formulate de reclamantă împotriva deciziei de impunere sus-menționată, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma de 1.114.230 lei, reprezentând impozit suplimentar pentru perioada 2002-2004, aferent cheltuielilor facturate de partenerul extern, în baza contractului de închiriere utilaje nr. 381 din 30 iunie 2002, dobânzi și penalități de întârziere, cu motivarea că raportul de inspecție a fost transmis, la data de 16 mai 2005, Inspectoratului de Poliție al Județului Alba, pentru a se efectua cercetări cu privire la încălcarea prevederilor art. 43 din Legea nr. 82/1991, fiind înregistrat dosarul penal nr. 730/P/2004 pentru evaziune fiscală.

Reclamanta a mai arătat că, pentru cheltuieli reprezentând contravaloare masă, penalizări și dobânzi aferente, în sumă totală de 31.613 lei, contestația a fost respinsă în temeiul prevederilor art. 9.2 din H.G. nr. 859/2002 și art. 5 C. civ., a fost admisă cererea de suspendare a executării deciziei de imputare pentru suma de 1.068.018 lei, urmând a fi executată pentru o diferență de 105.902 lei.

În ceea ce privește măsura suspendării soluționării contestației, reclamanta a susținut că îi aduce grave prejudicii, constând în incertitudinea raporturilor comerciale în care este angrenată, dar și în conse-

cințele negative asupra rezultatelor sale financiare, grevate de majorări și penalizări pe toată durata soluționării cauzei penale. De asemenea, reclamanta a mai arătat că prin măsura suspendării i-a fost limitat accesul la justiție pe o perioadă neprecizată, în condițiile în care art. 178 din O.G. nr. 92/2003, aprobată prin Legea nr. 174/2004, nu conține o dispoziție imperativă, ci una permisivă. În acest sens, reclamanta a invocat prevederile art. 21 alin. (1) și (3) din Constituție și ale art. 6 din Convenția europeană a drepturilor omului, referitoare la accesul la o judecată echitabilă, publică și într-un termen rezonabil, de către o instanță independentă și imparțială și a solicitat ca pârâta să fie obligată să soluționeze și acest capăt al contestației, în maxim 30 de zile de la înregistrarea cazului.

Cu referire la respingerea contestației pentru suma de 31.613 lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu alimente necesare personalului străin, reclamanta a menționat că soluția este nelegală, întrucât pârâtele au interpretat greșit clauzele contractului de consultanță nr. 7/2002 și au aplicat greșit legea, deși nu era vorba despre drepturi acordate în baza H.G. nr. 859/2002, ci în baza obligației stabilite prin contractul comercial, prin voința părților, conform art. 969 și urm. C. civ.

Curtea de Apel București, Secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal, a admis în parte acțiunea, a anulat în parte decizia nr. 206 din 21 noiembrie 2005 (pct. 1) emisă de A.N.A.F. și a obligat această pârâtă să soluționeze contestația formulată de reclamantă cu privire la suma de 1.142.307 lei, reprezentând impozit pe profit, majorări, dobânzi și penalități de întârziere, în termen de 30 de zile de la rămânerea irevocabilă a acestei sentințe. Totodată, a menținut ca legale punctele 2, 3 și 4 din decizia nr. 206/2005.

Cu privire la pct. 1 din decizia nr. 206/2005 emisă de A.N.A.F., instanța de fond a reținut că soluția se impune, în raport cu faptul că, prin adresa nr. 108D/P/2005 din 30 noiembrie 2005, emisă de Ministerul Public – Direcția de investigare a infracțiunilor de criminalitate organizată și terorism – Biroul teritorial Alba, s-a făcut dovada că s-a dispus neînceperea urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală și spălare de bani, întrucât s-a apreciat că nu sunt întrunite elementele constitutive ale acestora, astfel că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 184 alin. (1) lit. a) C. proc. fisc. pentru suspendarea contestației administrative.

Referitor la suma de 31.613 lei, reprezentând diferențe de impozit pe profit, cu majorări de întârziere, dobânzi și penalități aferente,

prima instanță a reținut că aceste diferențe au rezultat în mod corect din considerarea ca nedeductibile a unor cheltuieli efectuate cu alimentele achiziționate în vederea pregătirii mesei pentru personalul italian, în baza contractului de consultanță încheiat de reclamantă cu societatea E.S. Italia, în raport cu dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 și ale pct. 9.2 din H.G. nr. 950/2002, potrivit cărora nu se deduc din baza de impunere a profitului sumele reprezentând cheltuielile efectuate cu asigurarea serviciilor de cazare, masă și transport pentru persoanele care nu sunt salariate ale contribuabilului. S-a mai reținut că părțile nu pot deroga prin convenție de la aplicarea legii și că, din probele administrate, nu a rezultat că respectivele cheltuieli au concurat nemijlocit la obținerea veniturilor impozabile.

Reclamanta SC T.A.C. SRL a formulat recurs împotriva sentinței pronunțate de Curtea de Apel București. Motivul de recurs a fost întemeiat pe dispozițiile art. 304 pct. 9 C. proc. civ.

În recursul declarat, recurenta-reclamantă a solicitat modificarea sentinței atacate, în sensul admiterii acțiunii, anulării actului de control, a deciziei de impunere și a deciziei A.N.A.F., pentru suma de 384 milioane lei, cu consecința exonerării sale de această plată și cu obligarea părții să-i restituie suma încasată nelegal. În motivare, recurenta-reclamantă a susținut că, în ceea ce privește respingerea acțiunii pentru suma de 31.613 lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu alimentele necesare personalului străin, soluția de respingere este nelegală, instanța de fond interpretând greșit clauzele contractului de consultanță nr. 7/2002, cu consecința aplicării greșite a legii. Astfel, recurenta a menționat că, în speță, nu este vorba despre drepturi ce se acordă în baza H.G. nr. 859/2002, ci în temeiul unei convenții încheiate între părți. De asemenea, recurenta a mai arătat că respectivele cheltuieli au fost considerate în mod greșit ca fiind nedeductibile, acestea fiind, de fapt, aferente veniturilor realizate și efectuate în scopul realizării veniturilor, așa cum impun dispozițiile art. 9 pct. 9.1 din Legea nr. 414/2002.

Recursul este fondat.

În conformitate cu dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, „la calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile”. În mod eronat, a considerat prima instanță cheltuielile efectuate de reclamantă cu alimentele pentru masa personalului străin ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât, potrivit prevederilor pct. 9.2 din H.G. nr. 950/2002 pentru aprobarea metodologiei de calcul al impozitului pe profit, nu se deduc din baza

de impunere a profitului sumele reprezentând cheltuielile efectuate cu asigurarea serviciilor de cazare, masă și transport pentru persoanele care nu sunt salariatele contribuabilului.

Din actele dosarului, rezultă că plățile au fost efectuate în baza contractului de consultanță nr. 7 din 15 februarie 2002, încheiat de recurenta-reclamantă cu societatea E.S. Italia. Astfel, recurenta, având ca obiect de activitate construcții de clădiri civile, a utilizat pentru obținerea de venituri, utilaje specializate, pe care le-a închiriat de la societatea italiană menționată, pentru folosirea cărora a fost nevoie să se folosească acele persoane calificate pe care proprietarul utilajelor le-a impus prin contract.

Este evident că utilizarea echipamentului tehnic adecvat și a personalului specializat este efectuată în scopul și determină obținerea veniturilor societății, ceea ce duce la concluzia că aceste cheltuieli, efectuate de recurenta-reclamantă pentru plata transportului, mesei și cazării consultanților tehnici ce asigurau în permanență funcționarea utilajelor, sunt aferente veniturilor realizate.

Având în vedere că sunt aferente veniturilor impozabile, rezultă că aceste cheltuieli sunt deductibile, conform singurului criteriu impus de dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002. De altfel, situațiile de excepție de la această regulă sunt prevăzute de dispozițiile art. 7 din Legea nr. 414/2002, care stabilesc ce categorii de cheltuieli sunt nedeductibile. Astfel, potrivit art. 7 lit. s) din legea menționată, sunt nedeductibile „cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată”. Excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare și ținând cont de faptul că, în cauză, suntem în prezența unui contract de consultanță în formă scrisă, *per a contrario*, rezultă natura deductibilă a cheltuielilor cu serviciile de consultanță efectuate de recurenta-reclamantă. Dispozițiile art. 9 pct. 9.2 din Instrucțiunile aprobate prin H.G. nr. 859/2002 trebuie interpretate în raport cu litera și spiritul legii în aplicarea căreia au fost emise, acestea neputând adăuga la lege și nici modifica prevederile acesteia.

Date fiind considerentele expuse, se constată că recurenta-reclamantă are dreptul la deducere fiscală pentru cheltuielile efectuate cu alimentele pentru masa consultanților străini. Actele administrative contestate au stabilit astfel, în mod eronat, în sarcina sa, o diferență de