

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

DECIZIA nr. 901

Dosar nr. X

Ședința publică de la 24 martie 2016

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

S-a luat în examinare contestația în anulare formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei nr. .X. din 9 iulie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică a răspuns contestatoarea S.C. .X. S.R.L., reprezentată de avocat .X., lipsind intimata Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X..

Procedura de citare este legal îndeplinită.

Magistratul asistent a prezentat referatul cauzei învederând faptul că intimata a depus completare la întâmpinare, comunicată contestatoarei.

Nemaifiind cereri de formulat, Înalta Curte constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul contestatoarei asupra contestației în anulare.

Contestatoarea, prin avocat, solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată, fiind incidente dispozițiile art. 318 Cod procedură civilă. Arată că un prim aspect vizează modalitatea aleasă de evaluator pentru a evalua activele corporale ale societății, alegându-se metoda costului de înlocuire net. La pagina 19 a deciziei pronunțate, instanța de recurs a reținut că nu există piață activă, motiv pentru care metoda costului de înlocuire net este nelegală, nefiind îndeplinite art. 110 din Ordinul MFP nr. 1752/2005. Însă, la aceeași pagină, instanța face referire la raportul depus de S.C. .X., aflat la filele 133-144 volumul al IV-lea din dosarul Curții de Apel .X.. Astfel, greșeala materială evidentă este că instanța susține, pe de o parte, că nu s-a făcut dovada existenței unei piețe active, dar, în același timp, ignoră dovada

existenței unei piețe active, respectiv raportul menționat. Prima instanță, Curtea de Apel .X., i-a dat dreptate pe acest aspect, fiind efectuat inclusiv un raport de expertiză, care nici nu a fost referit în decizia de recurs. Astfel, față de aceste documente, este vorba despre o greșeală materială care viciază hotărârea instanței de recurs.

Continuă contestatoarea că un al doilea aspect vizează personalul detașat la societate. Instanța de recurs, în contradicție cu prima instanță și cu raportul de expertiză fiscală, a calificat greșit contractul ca fiind de management, deși rezultă că este un contract de punere la dispoziție personal. La filele 252-258 din volumul al III-lea din dosarul primei instanțe, există dovezi în acest sens, respectiv comunicările privind detașarea salariaților, declarații de înregistrare a contractelor încheiate de persoanele fizice nerezidente, specimene de semnătură, iar, în volumul al IV-lea, la filele 400-431, există și dovada de achitare a impozitului pe venit. Astfel, este vorba despre o greșeală materială a instanței de recurs.

În ceea ce privește teza a II-a a art. 318 Cod procedură civilă, instanța nu a avut în vedere apărările sale referitoare la Convenția privind evitarea dublei impuneri încheiate între România și Marea Britanie. La dosar există dovada că veniturile din salariu au fost impozitate în România iar, potrivit dispozițiilor art. 16 alin.(2) din Decretul nr. 26/1976, preluate de art. 88 Cod fiscal, cheltuielile efectuate în vederea acestui venit sunt integral deductibile fiscal. Concluzionează contestatoarea că instanța a săvârșit o greșeală materială prin ignorarea actelor depuse la dosar, care nu au fost referite în hotărârea pronunțată în recurs. Solicită și cheltuieli de judecată, conform facturii pe care o depune la dosar.

ÎNALTA CURTE,

Asupra contestației în anulare de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

I. Circumstanțele cauzei

1. Obiectul acțiunilor conexe. Sentința primei instanțe.

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal sub nr. .X./2012, reclamanta S.C. .X. S.R.L. .X. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare

Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. solicitând anularea Deciziei de impunere nr. F-BV nr. .X./30.11.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV .X..11.2011, a Dispoziției de măsuri nr. .X..11.2011 și a Deciziei nr.175/18.05.2012, precum și obligarea pârâtelor la plata cheltuielilor de judecată.

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal sub nr. .X./2012, reclamanta S.C. .X.s S.R.L. .X. a chemat în judecată pe pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. solicitând anularea Deciziei de impunere nr. F-BV nr. .X./30.11.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV .X..11.2011, a Dispoziției de măsuri nr. .X..11.2011 și a actului administrativ asimilat, reprezentat de lipsa răspunsului Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor la contestația administrativă formulată de reclamantă.

La termenul de judecată din data de 01.10.2012, Curtea de Apel .X. a admis excepția de conexitate și a dispus conexarea dosarului nr. .X./2012 la dosarul nr. .X./2012, apreciind că sunt întrunite condițiile impuse de art. 164 Cod procedură civilă.

La termenul de judecată din data de 10.12.2012, instanța a admis excepția lipsei calității procesuale pasive a pârâtei Agenția Națională de Administrare Fiscală și a respins excepția prematurității acțiunii.

Prin Sentința nr. 48 din 31 martie 2014, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea reclamantei, a anulat decizia nr.175/18.05.2012, decizia de impunere nr. F-BV nr. .X./30.11.2011, raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X..11.2011și dispoziția de măsuri nr. .X..11.2011 și a obligat pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. (subrogată în drepturi și obligații Direcției Generale a Finanțelor Publice .X.) să plătească reclamantei suma de 50.000 lei, cu titlul de cheltuieli parțiale de judecată.

2. Decizia instanței de recurs

Împotriva acestei sentințe a formulat recurs pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., întemeiat pe art. 304 pct. 7 și 9 Cod procedură civilă, solicitând modificarea acesteia și respingerea acțiunii reclamantei.

Prin Decizia nr. .X. din 9 iulie 2015, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal a admis recursul declarat de pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. împotriva Sentinței nr. 48 din 31 martie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal și a modificat sentința atacată, în sensul că au respins acțiunea principală și cererea conexă, ca neîntemeiate.

A constatat instanța de recurs că intimata-reclamantă a supus controlul judiciar verificarea legalității Deciziei de impunere nr. F-BV nr. .X./30.11.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr. F-BV .X..11.2011, a Dispoziției de măsuri nr. .X..11.2011 și a Deciziei nr.175/18.05.2012 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și de Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

A reținut instanța, referitor la reevaluarea imobilizărilor corporale existente în patrimoniul societății intimate la sfârșitul exercițiului financiar și la modul de înregistrare în contabilitate a reevaluării, că, după cum a reținut și prima instanță, în luna decembrie 2007, intimata-reclamantă a reevaluat terenuri, construcții, instalații tehnice, mașini, mobilier și aparatura birotică aflată în dotare, iar diferența din reevaluare a fost înregistrată în contul 1058 „Rezerve din reevaluare”. Înregistrarea în evidențele contabile a diferențelor din reevaluare a avut la bază Raportul de evaluare nr. .X./31.12.2007 întocmit de S.C. .X. S.R.L., evaluator autorizat, în baza Contractului de prestări servicii nr. .X./22.11.2007.

În legătură cu imobilele care au fost reevaluate la data de 31.12.2007, intimata a încheiat antecontractul de vânzare-cumpărare cu S.C. .X. S.R.L. pentru care a fost emisă factura de avans nr. .X./13.12.2007, în valoare de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

În data de 09.01.2008, în baza contractului de vânzare-cumpărare FN, au fost vândute activele reevaluate către S.C. .X. S.R.L. pentru care s-a emis factura nr. .X./31.01.2008. La aceeași dată, intimata a înregistrat în contabilitate vânzarea terenurilor și construcțiilor către societatea anterior arătată, precum și capitalizarea diferențelor din reevaluarea terenurilor și construcțiilor ce au fost înstrăinate.

Prin Decizia nr. 297/21.07.2011, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. a impus organului de inspecție fiscală ce urma să efectueze refacerea controlului să reanalizeze reevaluarea efectuată

de societate prin intermediul unui evaluator autorizat. Organul de inspecție fiscală a analizat și modul de înregistrare a diferențelor din reevaluare în luna decembrie 2007, precum și capitalizarea diferențelor din reevaluare la data vânzării activelor, în sensul dacă acestea s-au efectuat în conformitate cu prevederile pct. 205 din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X..11.2011 și decizia de impunere nr. F-BV nr. .X./30.11.2011 s-a reținut, în esență, faptul că Raportul de evaluare nr. .X./31.12.2007 întocmit de S.C. .X. S.R.L. nu poate fi utilizat pentru înregistrarea în contabilitate, respectiv pentru reevaluarea imobilizărilor la data de 31.12.2007. S-a avut în vedere faptul că evaluatorul a optat pentru utilizarea costului de înlocuire net în evaluarea activelor pentru situațiile financiare ale societății intimate la 31.12.2007, motivat de faptul că nu sunt disponibile informații de piață. Ipoteza de lucru utilizată de evaluator a fost aceea a inexistenței unei piețe active, lipsind informațiile pentru o abordare prin raportare la o piață activă.

În condițiile în care evaluarea realizată nu s-a raportat la piața activă la 31.12.2007, pentru activele supuse reevaluării contabile, organele de inspecție fiscală au apreciat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în valoare de .X. lei cu activele cedate, reprezentând surplusul de valoare rezultat din reevaluare, într-o atare situație, fiind aplicabile dispozițiile pct. 110 pct. 7 din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește activele reevaluate, existente în patrimoniul societății intimate, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile în valoare de .X. lei, reprezentând diferența de amortizare, pe considerentul că aceasta trebuia să mențină înregistrarea activelor la valoarea determinată în funcție de costul istoric, iar amortizarea să fie stabilită la acest cost, iar nu la valoarea reevaluată.

În timpul controlului fiscal, societatea intimată a comunicat răspunsul nr. .X./27.10.2011, prin care, în legătură cu existența unei piețe active la momentul evaluării, a precizat următoarele aspecte: „înregistrarea în contabilitate a reevaluării imobilizărilor corporale s-a făcut în baza raportului de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L (...) din care reiese clar obiectul și scopul evaluării (...), respectiv reevaluarea imobilizărilor corporale (teren și mijloace fixe) existente în patrimoniul Societății la data de 31.12.2007, în

conformitate cu prevederile Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005 (...); reevaluarea conform contractului s-a făcut în corelare cu utilitatea și valoarea de piață a imobilizărilor (...) iar pentru stabilirea valorii de piață a imobilizărilor corporale, fiind vorba despre proprietăți specializate și cu piață limitată (dar nu inexistentă), a fost folosită o metodă de evaluare recomandată de Standardul Internațional de evaluare IVS 2.”

Poziția societății intimate, exprimată în cuprinsul întâmpinării depuse la dosar în faza recursului, este aceea că evaluatorul autorizat a utilizat o metodă de evaluare recunoscută de Standardele internaționale pentru determinarea valorii de piață, iar piața mijloacelor fixe evaluate este activă, deoarece:

- produsele sunt omogene (terenuri și construcții);
- pot fi găsiți cumpărători și vânzătorii interesați (bunurile imobile din zona .X.-Râșnov reprezentând un interes crescut pentru o gamă largă de investitori);
- prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

Instanța de control judiciar a constatat că problema aflată în divergență este aceea dacă putea fi utilizată metoda costului de înlocuire net în evaluarea activelor pentru situațiile financiare ale intimatei la data de 31.12.2007, reținând că, pentru dezlegarea acestei chestiuni litigioase, prezintă relevanță dispozițiile pct. 53 alin. (2), pct. 87, pct. 88, pct. 108 alin. (1) și (2), pct. 109 alin. (1) și (2) lit. a) și b), pct. 110 alin.(1), (2), (7), (8) și (9) din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, republicat, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada de referință).

A apreciat că, din aceste dispoziții legale, rezultă că reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului, care poate fi stabilită doar în condițiile existenței unei piețe active.

Așadar, pentru reevaluarea mijloacelor fixe trebuie să existe o piață activă, iar, în caz contrar, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

În cauză, determinarea valorii nu s-a făcut prin referire la o piață activă, evaluatorul angajat de societatea intimată utilizând metoda costului de înlocuire net pentru realizarea reevaluării activelor existente în patrimoniul

intimatei la data de 31.12.2007, întrucât le-a considerat „proprietăți specializate, cu piață limitată.”

În Raportul de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L se menționează, pe de o parte, faptul că s-a optat pentru utilizarea costului de înlocuire net la data de 31.12.2007, deoarece nu sunt disponibile informații pe piață, iar, pe de altă parte, că normele contabile românești nu conțin prevederi la data analizată referitoare la metoda utilizată, în condițiile în care nu există o piață activă pentru activele supuse reevaluării în scopul determinării valorii juste.

Instanța de recurs a reținut că nu poate fi primit punctul de vedere exprimat de evaluatorul autorizat, întrucât, în ipoteza indicată de acesta, respectiv atunci când nu există o piață activă, activul trebuie păstrat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare, soluție reglementată normativ prin pct. 110 alin. (7) din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Intimata-reclamantă a prezentat un studiu realizat de către S.C. .X. S.R.L. în care se concluzionează că, la sfârșitul anului 2007, sectorul industrial al pieței imobiliare din România era unul activ iar instanța de fond a achiesat la poziția exprimată de societatea reclamantă, reținând că, la momentul evaluării, piața imobiliară analizată îndeplinea condițiile unei piețe active.

Instanța de recurs nu a împărțit această soluție, apreciind că nu prezintă nicio relevanță faptul că existau elemente care să conducă la concluzia existenței unei piețe active în condițiile în care evaluatorul autorizat nu s-a raportat la aceasta, ci a avut în vedere proprietăți specializate, cu piață limitată, pentru care nu sunt disponibile informații de piață, motiv pentru care a utilizat metoda costului de înlocuire net la data de 31.12.2007, apreciind că metoda este una acceptabilă pentru a determina un surogat al valorii de piață a proprietății respective.

A constatat Înalta Curte că valorile atribuite de intimată activelor în cauză, în baza Raportului de evaluare întocmit de către S.C. .X. S.R.L, înregistrate în contabilitate la data de 31.12.2007, în mod corect nu au fost recunoscute de către organul fiscal, deoarece acestea nu reprezintă valoarea justă a activelor, prin raportare la piața activă a proprietăților imobiliare la sfârșitul anului 2007, expertul având în vedere o altă situație, respectiv active specializate, cu piață limitată.

În concluzie, intimata nu a probat respectarea prevederilor din Ordinul M.F.P. nr. 1752/2005, republicat, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care cheltuielile în valoare de .X. lei, înregistrate în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate” la data de 31.01.2008, reprezentând diferența rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale ce au făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare încheiat cu S.C. .X. S.R.L. și cheltuielile în valoare de .X. lei cu diferența de amortizare aferentă imobilizărilor reevaluate și amortizarea la costul istoric al activelor existente în patrimoniul societății, înregistrate în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea” pe anul 2008, nu sunt deductibile fiscal.

Referitor la cheltuielile în valoare de .X. lei, prima instanță a apreciat că sunt deductibile fiscal cheltuielile reprezentând onorariul prestărilor de servicii de furnizare de personal, având în vedere obiectul contractului încheiat la data de 25.03.2007, precum și faptul că veniturile obținute de persoanele nerezidente au fost plătite de către intimată care a achitat și contribuțiile aferente pentru acest tip de venit, stabilite în baza legislației române.

Atât în faza administrativă cât și în cea judiciară, autoritatea recurentă a susținut că, în realitate, contractul .X. este un contract de prestări servicii de management, că între părțile contractante există relații de afiliere, iar intimata nu a justificat faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care acestea nu sunt deductibile fiscal, în raport de dispozițiile pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat în aplicarea art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.

Reevaluând probatoriile administrate în cauză, Înalta Curte a apreciat că este fondată critica recurentei, reținând că, în perioada 2007-2009, intimata a înregistrat în contabilitate cheltuieli în baza Contractului de servicii de furnizare de personal, înregistrat sub nr. .X./26.03.2007, încheiat cu societatea .X. .X.LTD, în care, la pct. 1, se menționează că aceasta din urmă „va transfera unul sau mai mulți dintre angajații săi” către intimată „pentru a lucra sau pentru a asista” această societate.

Societatea .X. .X.LTD deține o participație de 100% la capitalul social al intimatei.

După cum a arătat și prima instanță, intimata a înregistrat în evidențele contabile facturile nr. .X./31.10.2008 și nr. .X./31.10.2008, în valoare totală de .X. GBP, echivalentul a .X. lei, reprezentând onorarii management.

Față de dispozițiile art. 7 și 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 41 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, instanța de recurs a apreciat că, între persoanele afiliate, costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative.

În speța de față, cele două societăți anterior arătate sunt persoane juridice afiliate, având în vedere că societatea .X. .X.LTD deține o participație de 100% la capitalul social al intimatei.

Astfel, a constatat instanța că este corectă concluzia fiscului în sensul că este vorba despre servicii de management, pornind chiar de la faptul că au fost facturate cu această titulatură. Intimata-reclamantă nu a demonstrat efectivitatea prestării serviciilor de către fiecare dintre persoanele arătate în cuprinsul anexelor la facturi, care au fost înregistrate în contabilitate, în concret, fiind vorba despre persoanele fizice .X., .X. și .X..

Instanța de control judiciar a mai reținut și faptul că intimata-reclamantă nu a inclus în prețul produselor livrate costurile aferente serviciilor de management facturate de către persoana afiliată și, mai mult decât atât, a încheiat contracte individuale de muncă cu persoane fizice române care, în fișa postului, au ca sarcini de serviciu activități ce se regăsesc printre activitățile nominalizate în contractul aflat în discuție.

Astfel, s-a apreciat că pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, facturate de către .X. .X.LTD, intimata nu a făcut dovada că sunt aferente realizării de venituri impozabile, după cum impun dispozițiile art. 21 alin. (1) Cod fiscal, și nici dovada realizării acestora, conform art. 21 alin. (4) lit. m) din același act normativ.

Referitor la cheltuielile în valoare de .X. lei, sumă dedusă de către intimată în baza facturilor seria BVYCN nr. .X./29.07.2006 și seria BVYCN nr. .X./26.08.2006 pentru servicii de cazare și masă prestate numitului .X., în

calitate de delegat din partea .X. .X.LTD, în raport cu dispozițiile art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal și cu faptul că persoana nominalizată nu are calitatea de salariat sau de administrator la societatea intimată, instanța de recurs a apreciat că nu se putea reține caracterul deductibil al unor astfel de cheltuieli.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de .X. lei, față de dispozițiile art. 119 și art. 120 Cod fiscal, instanța de recurs a apreciat că intimata datorează majorări de întârziere, pentru perioada 25.04.2008-29.10.2009, în raport de cuantumul debitului principal stabilit suplimentar de plată, mai precis, impozitul pe profit în sumă de .X. lei.

3. Contestația în anulare exercitată în cauză

Împotriva acestei decizii a formulat contestație în anulare intimata-reclamantă S.C. .X.s S.R.L., întemeiată pe dispozițiile art. 318 alin.(1) Cod procedură civilă, solicitând schimbarea în tot a Deciziei nr. .X. din 9 iulie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal și respingerea recursului formulat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., cu cheltuieli de judecată.

Într-o *primă critică*, susține contestatoarea că decizia contestată este rezultatul unei greșeli materiale evidente, generată de neobservarea conținutului și obiectului Deciziei de impunere nr. F-BV .X./2011 și Deciziei de soluționare a contestației administrative nr. 175/2012.

O a doua critică vizează faptul că instanța de recurs a omis a analiza apărările sale cu privire la legalitatea metodei de evaluare a activelor raportat la existența sau nu a unei piețe active, la dreptul legal de a reevalua imobilizările corporale conform metodei utilizate de evaluatorul autorizat precum și cu privire la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu personalul detașat conform prevederilor Convenției încheiate între Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impunerii cu privire la impozitele pe venit și câștiguri de capital, ratificată prin Decretul nr. 26/1976.

La data de 10.02.2016, contestatoarea a depuse completare a motivelor contestației în anulare.

Completează prima critică invocată, arătând că decizia contestată este rezultatul unei greșeli materiale generate, pe de o parte, de neobservarea conținutului și obiectului studiului realizat de .X. S.R.L. prin raportare la

concluziile referitoare la neîndeplinirea prevederilor Ordinului MFP nr. 1752/2005, iar, pe de altă parte, de interpretarea greșită a naturii, conținutului și efectelor Raportului de evaluare întocmit de .X. S.R.L.

Susține că instanța s-a aflat în eroare atunci când a reținut că reevaluarea efectuată de evaluatorul autorizat nu se putea efectua prin metoda costului de înlocuire net considerând că nu s-a raportat la o piață activă. Mai arată că argumentele instanței de recurs sunt contradictorii, pentru că a reținut faptul că prin raportul efectuat de .X. s-a concluzionat că sectorul industrial al pieței imobiliare din România este unul activ, fiind îndeplinite condițiile art. 110 alin.(8) din OMFP nr. 1752/2005, și apoi a susținut exact contrariul, în sensul că nu s-ar fi probat existența pieței active și, prin urmare, nici valoarea justă.

Astfel, dintr-o gravă eroare, instanța de recurs nu a observat că Ordinul nr. 1752/2005 nu conține detalii sau instrucțiuni privind modul de determinare a valorii juste, acest lucru fiind lăsat în seama experților evaluatori, conform actelor normative legale aplicabile, a Standardelor Internaționale de Evaluare și în funcție de raționamentul profesional al acestora.

A încheiat un contract de prestări servicii cu S.C. .X. S.R.L., evaluator .X., având ca obiect reevaluarea imobilizărilor corporale la data de 31.12.2007, în corelare cu utilitatea și valoarea de piață a acestora și în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale Ordinului nr. 1752/2005. Evaluatorul autorizat a considerat ca potrivită cazului de față utilizarea costului de înlocuire net pentru determinarea valorii juste a acestora. Conform Standardului Internațional de Evaluare IVS 2, metoda costului de înlocuire net este considerată o metodă acceptabilă pentru a determina un surogat al valorii de piață în cazul acestor proprietăți.

Apreciază contestatoarea că, dintr-o eroare, instanța de recurs nu a observat legalitatea reevaluării prin metoda costului de înlocuire net de la data de 31.12.2007, deși valoarea justă a fost determinată pe baza unor evaluări efectuate de un evaluator autorizat, conform art. 8 alin.(2) din Legea contabilității.

Evaluatorul a procedat la evaluare utilizând metoda costului de înlocuire net pentru a determina valoarea justă pe o piață activă, dar limitată, piața imobiliară îndeplinind condițiile unei piețe active.

Prin documentele depuse în cursul inspecției, a demonstrat inspectorilor fiscali, pe de o parte, legalitatea metodei de evaluare și existența unei piețe active pentru mijloacele fixe reevaluate, demonstrată prin raportul „Analiza pieței industriale” întocmit de S.C. .X. S.R.L., pus la dispoziția organelor de control la 28.11.2011.

Astfel, instanța de recurs s-a aflat într-o gravă eroare materială cu privire la conținutul rapoartelor aflate la dosarul cauzei, fiind incident art. 318 alin.(1) Cod procedură civilă, care are în vedere tocmai acele greșeli formale săvârșite în legătură cu examinarea recursului, greșeli procedurale evidente sau involuntare, realizate prin confundarea unor elemente importante sau a unor date aflate la dosarul cauzei.

Continuă contestatoarea că soluția pronunțată este rezultatul unor greșeli materiale, generate, pe de o parte, de neobservarea caracterului deductibil al cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând onorarii prestări servicii de furnizare personal, și .X. lei, reprezentând cheltuieli cu cazarea efectuate în beneficiul reprezentantului societății .X. .X.LTD.

Astfel, decizia contestată este rezultatul unei greșeli generate de calificare eronată a contractului .X. ca fiind un contract de prestări servicii de management, pentru că, în scopul beneficierii de experiența acumulată de către grupul de companii din care face parte, a încheiat contracte de servicii de furnizare de personal cu societăți din cadrul grupului.

Interpretarea contractului ca fiind de management este nelegală, deoarece contractul de punere la dispoziție de personal este un contract de prestări de servicii care reprezintă temeiul pentru prestarea de muncă de către personalul pus la dispoziție, iar faptul că o parte dintre angajații astfel transferați efectuează și munca de management nu schimbă calificarea acestui contract.

Astfel, avea obligația legală de a achita contravaloarea muncii prestate, costurile cu salariul și alte costuri asociate sau cheltuieli suportate direct, și, în baza facturilor emise de către angajator, a înregistrat aceste cheltuieli considerându-le deductibile fiscal.

Punctul de vedere al instanței pornește de la prevederile art. 11 alin.(2) din Codul fiscal și ale pct. 41 din Normele metodologice de aplicare ale acestuia, articole care permit autorităților fiscale să ajusteze cheltuielile

achitate unei persoane afiliate, însă numai în situația în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor.

În cauză, facturile nu au fost emise în baza relației juridice ce guvernează forma de organizare, ci pornind de la prevederile contractului .X., serviciile fiind efectiv prestate de către domnii .X., .X. și .X..

Precizează că în fața instanței de recurs a depus, atașat întâmpinării, dovada implicării efective în activitatea societății a celor trei persoane precum și dovada plății impozitului pe venit pentru acestea în România.

Arată, referitor la .X., că acesta a fost detașat la sediul beneficiarului în calitate de director general, în condițiile Legii nr. 344/2006 și ale H.G. nr. 104/2007. În ceea ce privește pe .X. și .X., aceștia au fost delegați la sediul beneficiarului, neputând fi încheiat un contract în acest scop.

Contractul din 25.03.2007 a fost încheiat între o persoană juridică română și o persoană juridică rezidentă în Marea Britanie, ceea ce conduce la analiza tranzacțiilor prin prisma principiilor/regulilor introduse de Convenția Fiscală Model OECE privind impozitele pe venit și capital, care reglementează dubla impunere juridică internațională, în cauză Convenția încheiată între Guvernul Republicii Socialiste România și Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și câștiguri în capital, ratificată prin Decretul nr. 26/1976. Prevederea art. 16 alin.(2) din acest decret a fost preluată în legislația națională la Titlul III, art. 88 din Codul fiscal.

Mai arată contestatoarea că, la art. 21 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal și pct. 27 lit. b) din normele emise în aplicarea acestuia, sunt recunoscute ca fiind cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri (deductibile fiscal), cheltuielile de transport și de cazare, efectuate de persoanele fizice nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora.

Potrivit art. 4 din Contractul încheiat la 25.03.2007, furnizorul serviciilor va factura o sumă care să acopere costurile cu salariul și alte beneficii ale angajatului transferat precum și alte costuri incidente sau cheltuieli suportate direct sau indirect de NON-ROM.CORP. în transferul angajaților” și „o marjă de 1% pentru costurile administrative implicate de sumele facturate conform pct. 4.1”. Potrivit pct. 4.4 din contract, beneficiarul serviciilor va suporta în

mod direct costuri și cheltuieli directe suportate pe teritoriul României care derivă din transferul angajaților transferați în România.

În continuarea susținerilor sale, contestatoarea prezintă cheltuielile corespunzătoare facturilor emise de furnizorul de servicii pentru anul 2008, aferente prestațiilor din anii 2007-2008, în sumă de .X. lei.

Precizează că, la art. 21 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal și la pct. 27 lit. a) și b) din Normele emise în aplicarea acestuia, sunt recunoscute la fiind cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri (deductibile fiscal) cheltuielile de transport și de cazare efectuate pentru persoane asimilate salariaților proprii, respectiv directorii numiți în baza unui mandat și persoanele fizice nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora. Astfel, susține că sunt îndeplinite în totalitate condițiile stabilite prin pct. 48 al Normelor metodologice de aplicare a art. 21 din Codul fiscal.

Arată că organul fiscal nu are competența de a stabili care sunt serviciile pe care reclamanta avea sau nu dreptul de a le angaja, întrucât societățile comerciale, indiferente de forma de organizare, își desfășoară activitatea în baza principiului libertății de management (de gestiune) sau al non-imixtiunii, principiu care interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii sub aspectul oportunității.

Susține că, din eroare, instanța nu a aplicat în mod corespunzător dispozițiile art. 21 alin.(4) și art. 11 alin.(2) din Codul fiscal.

Regimul fiscal generat al cheltuielilor de management este reglementat de art. 21 alin.(4) lit. m) Cod fiscal, însă numai pentru acele cheltuieli cu serviciile de management pentru care nu sunt încheiate contracte. Regimul fiscal special al cheltuielilor de management menționat la art. 11 alin.(2) privește acea situația în care respectivele servicii sunt prestate de către companii ce fac parte din același grup, autoritățile fiscale având posibilitatea de a ajusta suma cheltuielilor astfel efectuate plecând de la o metodă de stabilire a prețului de piață al serviciului respectiv.

Metodele sunt enumerate de acest alineat și detaliate la pct. 22 și următoarele ale Normelor Metodologice, fiind stabilite pe baza Liniilor Directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Arată că nu pot fi reținute argumentele instanței referitoare la efectuarea, parțial, a aceluiași activități și de către alte persoane angajate pe bază de contract individual de muncă, cât timp, legal, nu există o interdicție de a avea angajate mai multe persoane care să presteze același gen de activitate dacă interesele societății o cer.

Chiar dacă organele de control ar pleca de la calificarea de contract de servicii de management, analiza efectivității și realității prețurilor achitate ar trebui să fie realizată în concordanță cu prevederile cuprinse în Liniile Directoare.

Pentru determinarea realității prestării serviciului, trebuie verificat dacă o societate independentă, neafiliată, ar fi fost dispusă să plătească pentru efectuarea acestor activități, fie un angajat, fie un subcontractor. Chiar dacă a angajat și alte persoane pentru a îndeplini activități similare, pe lângă domnii .X. și .X., plusvaloarea experienței personalului transferat a contribuit decisiv la implementarea și dezvoltarea societății în România.

Deși consideră Contractul .X. ca fiind un contract de servicii de management intra-grup, RIF Profit nu cuprinde nicio evaluare a realității sau efectivității prestării acestor servicii, iar organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste aspecte, neindicând vreo metodă de ajustare a cheltuielilor care să-i fi determinat să elimine complet aceste cheltuieli, ca și când acele activități nu ar fi existat.

Apreciază contestatoarea că această abordare superficială a condus la concluzii nelegale, deoarece realitatea prestării acestor activități nu poate fi tăgăduită, iar efectivitatea costurilor determinate de aceasta nu poate fi înlăturată.

Arată că expertul fiscal desemnat de prima instanță a reținut legalitatea modului de înregistrare a cheltuielilor în contabilitate și, pe cale de consecință, existența dreptului de deducere integrală a acestor cheltuieli, instanța de recurs ignorând cu desăvârșire concluziile raportului de expertiză fiscală.

Completează contestatoarea și cea de-a doua critică, referitoare la omisiunea instanței de a analiza apărările sale, apreciind că instanța de recurs a omis a se pronunța cu privire la prevederile legale existente între România și Marea Britanie referitoare la evitarea dublei impuneri.

Arată că această cale de atac, întemeiată pe art. 318 alin.(1) teza finală Cod procedură civilă, pentru asigurarea egalității armelor în sensul jurisprudenței derivând din art. 6 al Convenției Europene a Drepturilor Omului, trebuie deschisă și intimatului pentru necercetarea apărării sale față de motivul de casare/modificare primit de instanța de recurs. Interpretarea diferită ar semnifica că, pentru exact același tip de eroare susceptibilă de retractare, una dintre părțile din recurs (recurentul) ar beneficia de mai multe mijloace de apărare decât cealaltă parte, fără a exista un motiv logic indicat de legiuitor, ceea ce ar reprezenta o încălcarea flagrantă a egalității procesuale și o încălcare a principiilor procesului echitabil.

Astfel, prin decizia contestată, instanța nu a analizat incidența acestor prevederi și a celor care stabilesc regula generală referitoare la impozitarea veniturilor din munca salariată, conform cărora impozitarea unor asemenea venituri se face în statul unde este desfășurată de fapt munca salariată, în cauză, România.

Dacă venitul din salarii realizat de personalul detașat în România a fost impus în România, astfel cum rezultă din obligațiile legale, cheltuiala aferentă acestui venit, suportată și înregistrată de societatea rezidentă în România, este integral deductibilă fiscal.

Apreciază că acest element esențial a fost omis cu desăvârșire din analiza instanței de recurs, însă, potrivit art. 261 pct. 5 Cod procedură civilă, instanța este ținută legal să se refere în motivarea hotărârilor pronunțate la toate capetele de cerere formulate și la considerentele pentru care au fost respinse anumite cereri.

II. Considerentele Înaltei Curți asupra contestației în anulare

1. Examinând contestația în anulare, în raport cu decizia atacată, materialul probator și dispozițiile legale incidente în cauză, Înalta Curte constată că este nefondată calea de atac formulată, pentru următoarele considerente.

Contestația în anulare este o cale extraordinară de atac, de retractare, prin care se cere înseși instanței care a pronunțat hotărârea atacată, în cazurile și în condițiile limitativ prevăzute de lege, să își desființeze propria hotărâre și să procedeze la o nouă judecată.

Drept motiv al contestației în anulare, contestatoarea a invocat art. 318 alin.(1) Cod procedură civilă, care reglementează contestația în anulare specială, potrivit căruia

„Hotărârile instanțelor de recurs mai pot fi atacate cu contestație în anulare când dezlegarea dată este rezultatul unei greșeli materiale sau când instanța, respingând recursul sau admițându-l numai în parte, a omis din greșeală să cerceteze vreunul dintre motivele de modificare sau de casare”.

Contestatoarea a formulat critici atât cu privire la existența unor greșeli materiale, teza I a articolului precitat, cât și cu privire la neanalizarea tuturor argumentelor susținute prin motivele de recurs, teza a II-a a textului legal.

În ceea ce privește teza I a acestui articol, Înalta Curte reține că prin *greșeală materială* se înțelege orice eroare materială evidentă pe care o săvârșește instanța, prin confundarea unor elemente importante sau a unor date materiale ale dosarului și care este determinantă pentru soluția pronunțată.

Deci, pentru a putea fi întemeiată o contestație în anulare îndreptată împotriva unei decizii pronunțate de o instanță de recurs, este necesar ca eroarea materială invocată de o parte să privească greșeli comise prin confundarea unor date esențiale ale cauzei, a unor aspecte formale ale judecării în recurs, pentru verificarea căreia să nu fie necesară o reexaminare a fondului sau o reapreciere a probelor. Greșelile instanței de recurs, care deschid calea contestației în anulare, trebuie să fie greșeli de fapt, și nu greșeli de judecată, de apreciere a probelor ori de interpretare a dispozițiilor legale.

O greșeală de apreciere a probelor, chiar omisiunea de examinare a acestora, urmare căreia, situația de fapt reținută de instanță ar putea fi eronată, este o greșeală de fond care nu poate fi valorificată și îndreptată pe calea contestației în anulare.

Contestația în anulare nu poate fi exercitată pentru remedierea unor greșeli de judecată cum ar fi aprecierea probelor sau interpretarea dispozițiilor legale, pentru că aceasta ar implica reformarea unor greșeli de fond, ceea ce excedează condițiilor prevăzute expres și restrictiv în cuprinsul art.318 Cod procedura civilă.

În cauză, criticile formulate de contestatoare, redate detaliat la pct. 3 al prezentei decizii, privesc greșita apreciere a probelor și neobservarea conținutului unor acte (studiul realizat de .X. S.R.L., Raportul de evaluare

întocmit de .X. S.R.L.) care, în opinia contestatoarei, demonstau o altă situație de fapt decât cea reținută de instanța de recurs.

Astfel, contestatoarea apreciază a fi greșeală materială reținerea de către instanța de recurs a faptului că reevaluarea efectuată de evaluatorul autorizat nu se putea efectua prin metoda costului de înlocuire net considerând că nu s-a raportat la o piață activă. Instanța, din eroare, nu a observat legalitatea reevaluării prin metoda costului de înlocuire net de la data de 31.12.2007, deși valoarea justă a fost determinată pe baza unor evaluări efectuate de un evaluator autorizat. În opinia sa, piața proprietăților industriale în România în timpul perioadei în care societatea a efectuat reevaluarea a fost activă.

De asemenea, contestatoarea susține că instanța nu a observat caracterul deductibil al sumei de .X. lei, fiind o evidentă greșeală materială generată de calificarea eronată a contractului .X. ca fiind contract de prestări servicii de management. Apreciază că ar fi fost incidente art. 21 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal și pct. 27 lit. a) și b) din Normele emise în aplicarea acestuia.

În motivarea căii de atac, contestatoarea a mai invocat și abordarea superficială a dispozițiilor contractelor încheiate, a aspectelor privind realitatea prestării activităților, precum și greșita interpretare a prevederilor legale de drept substanțial fiscal aplicabile în materia dedusă analizei judiciare, respectiv dispozițiile art. 21 alin.(4) și art. 11 alin.(2) din Codul fiscal și ale pct. 22 și urm. și ale pct. 41 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

Înalta Curte apreciază că aceste erori nu pot forma obiectul remedierii pe calea contestației în anulare pentru că excedează voinței legiuitorului, exprimată în prevederile art.318 Cod procedura civilă, care a conceput contestația în anulare ca pe o cale extraordinară de atac, de retractare și nu de reformare.

Prin urmare, se constată că, prin susținerile sale, contestatoarea pune în discuție aspecte care depășesc noțiunea de greșeală materială, care nu poate fi interpretată extensiv, neputându-se reține erorile privitoare la realizarea propriu-zisă a judecății, privitoare la legalitatea hotărârii care s-a pronunțat.

În ceea ce privește critica a doua invocată de contestatoare, teza a II-a a art. 318 Cod procedură civilă privește numai omisiunea instanței de a examina unul din motivele de modificare prevăzute de art. 304, iar nu argumentele de fapt și de drept invocate de părți.

Contestatoarea invocă, în esență, faptul că instanța de recurs nu s-a pronunțat asupra apărărilor sale privind aplicarea Decretului nr. 26/1976 și, implicit, a art. 88 din Codul fiscal, care a preluat aceste prevederi. De asemenea, apreciază că instanța a omis a se pronunța asupra aspectului privind deductibilitatea cheltuielii aferente venitului din salarii.

Art. 318 Cod procedură civilă reglementează numai omisiunea de a examina toate motivele de recurs invocate în termen de către recurent, iar nu argumentele de fapt sau de drept indicate de parte, care, oricât de dezvoltate ar fi, sunt întotdeauna subsumate motivului de recurs pe care se sprijină.

Ca urmare, instanța de recurs este în drept să grupeze argumentele folosite de recurent în dezvoltarea motivelor de casare, pentru a răspunde printr-un considerent comun, fiind suficient ca instanța de recurs să arate considerentele pentru care a găsit că motivul este neîntemeiat chiar dacă nu a răspuns la toate argumentele recurentului.

În speță, instanța de recurs, după cum s-a consemnat la punctul 2 al prezentei decizii, a răspuns în mod amplu fiecărui motiv de recurs, grupând argumentele. Faptul că nu s-a răspuns conform susținerilor recurente nu constituie motiv de contestație în anulare pentru că textul art.318 Cod procedura civilă sancționează neexaminarea motivelor de recurs și nu eventualele erori de apreciere.

Legea de procedură nu reglementează ca motiv de contestație în anulare omisiunea analizării reale și adecvate a susținerilor părților, a probelor cauzei, a legislației aplicabile, astfel că motivele invocate de contestatoare nu sunt susceptibile de a forma obiectul analizei în cadrul căii extraordinare de atac a contestației în anulare.

Dreptul la un proces echitabil consacrat de art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și consolidat în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului, presupune examinarea în mod real și adecvat a apărărilor părților, însă respectarea acestui principiu convențional de către o instanță de judecată, nu poate fi verificată pe calea contestației în anulare, adică a unei căi extraordinare de atac din dreptul intern, întrucât legiuitorul național nu a reglementat un astfel de motiv de retractare a unei hotărâri irevocabile.

Referitor la alegația contestatoarei, în sensul că această cale de atac trebuie deschisă și intimatului pentru necercetarea apărării sale față de

motivul de casare sau modificare primit de instanța de recurs pentru asigurarea egalității armelor în sensul jurisprudenței derivând din art. 6 al Convenției Europene a Drepturilor Omului, Înalta Curte reține că, astfel cum s-a statuat și în jurisprudența instanței de contencios constituțional, numai legiuitorul are prerogativa stabilirii competenței și procedurii de judecată, *inclusiv a condițiilor de exercitare a căilor de atac ordinare sau extraordinare*.

În acest sens, în Decizia nr. 506/2012 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a prevederilor art. 318 din Codul de procedură civilă, Curtea Constituțională a statuat că legiuitorul este suveran în a reglementa diferit, în situații diferite, accesul la o cale ordinară de atac, fără ca astfel să fie afectat liberul acces la justiție, cu atât mai mult principiul este aplicabil în cazul când în discuție este accesul la o cale extraordinară de atac, iar potrivit art.126 alin.(2) și art. 129 din Legea fundamentală, prerogativa stabilirii competenței și procedurii de judecată, inclusiv a condițiilor de exercitare a căilor de atac, este atributul exclusiv al legiuitorului.

De asemenea, în Decizia nr. 387/2004 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a art. 318 alin.(1) Cod procedură civilă, Curtea Constituțională a statuat că, departe de a îngrădi drepturi consacrate constituțional, reglementarea prevăzută de art. 318 alin.(1) din Codul de procedură civilă constituie o garanție a aplicării principiului prevăzut de art. 6 pct. 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, privind judecarea unei cauze în mod echitabil și într-un termen rezonabil, în scopul înlăturării oricăror abuzuri din partea părților, prin care s-ar tinde la tergiversarea nejustificată a soluționării unui proces.

În concluzie, Înalta Curte apreciază că întreaga argumentare a contestatoarei duce cu evidență la concluzia că se tinde la reformarea soluției, printr-o rediscutare a cauzei, însă legea nu a urmărit să deschidă părții recursul la recurs, care să fie soluționat de aceeași instanță.

2. Temeiul legal al soluției adoptate

Față de aceste considerente, Înalta Curte, reținând că, în cauză, nu sunt îndeplinite condițiile impuse de dispozițiile art. 318 Cod procedură civilă, va respinge contestația în anulare, ca nefondată.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII**

DECIDE:

Respinge contestația în anulare formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei nr. .X. din 9 iulie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică astăzi, 24 martie 2016.

xxxxxx