

DECIZIA CIVILĂ NR.....
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 04.06.2014
PREȘEDINTE:.....
JUDECĂTOR:.....
JUDECĂTOR:
GREFIER:.....

Pe rol fiind amânarea pronunțării asupra recursului declarat de recurenta - pârâtă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea inspecției Fiscale, împotriva sentinței civile nr./04.11.2013, pronunțată în dosarul nr. .../108/2013 al Tribunalului Arad, în contradictoriu cu reclamanta - intimată S.C. X S.R.L. Arad, având ca obiect - contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință de la termenul din 21.05.2014, potrivit căreia, instanța a amânat pronunțarea cauzei la 28.05.2014, apoi, la 04.06.2014, încheieri ce fac parte integrantă din prezenta hotărâre.

CURTEA,

Deliberând asupra recursului de față, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. .../04.11.2013, pronunțată în dosar nr. .../108/2013, Tribunalul Arad a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X SRL, în contradictoriu cu pârâtele Activitatea de Inspecție Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad (în prezent Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara) și în consecință: a anulat decizia de impunere nr. F AR .../20.12.2011, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011 și Decizia nr. .../21.08.2012; totodată, a obligat pârâtele să plătească reclamantei câte 6019 lei cheltuieli de judecată.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut, în esență, că, prin Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011 încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s- a apreciat că activitatea desfășurată de S.C. F S.R.L. și S.C. X S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007, este o activitate dependentă și au asimilat cu veniturile din salarii, veniturile obținute de persoana fizică RM prin S.C. F S.R.L.; astfel, reținându-se incidența prevederilor art. 55 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 rap. la prevederile art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din aceeași lege, organele fiscale au apreciat că serviciile prestate de către RM, pe perioada 01.07.2010-31.12.2010, sunt avantaje de natură salarială, stabilind suplimentar următoarele obligații de plată:

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale, conform art. 24. alin. 1 din Legea nr. 19/2000 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale datorată de angajați, conform art. 23 alin. 1 lit. a din Legea nr. 19/2000 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de lei reprezentând neplata contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale, conform art. 96 lit. a și art. 101 alin. 1 și 2 din Legea nr. 346/2002 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în

sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale pentru șomaj, conform art. 26, 27 alin. 1 lit. a din Legea nr. 76/2002 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției la fondul de garantare a creanțelor salariale, conform art. 3 lit. b și art. 7 alin. 1 din Legea nr. 200/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale de sănătate, conform art. 258 alin. 1, 2 din Legea nr. 95/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajați, conform art. 257 alin. 2 lit. a din Legea nr. 95/2006 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata contribuției pentru concedii și indemnizații, conform art. 6 alin. 1, 2 din OUG nr. 158/2005 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

- suma de ... lei reprezentând neplata impozitului pe veniturile din salarii, conform art. 57 alin. 2 lit. b din Legea nr. 571/2003 la care s-au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de ... lei precum și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform art. 119,120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003;

Tribunalul a constatat că, ulterior, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../20.12.2011, s-a dispus ca S.C. X S.R.L. să țină cont, la calculul profitului aferent anului 2011, de pierderea fiscală de recuperat cumulată - stabilită de către organele de inspecție fiscală la finele anului 2010, în sumă de ... lei, diferența de ... lei reprezentând pierdere fiscală recuperată de către organele de inspecție fiscală, față de pierderea fiscală de recuperat în sumă de ... lei declarată de către societate, conform prevederilor art. 26 din Legea nr. 571/2003; s-a constatat că, în perioada 2008-2010, S.C. X SRL a înregistrat venituri din prelucrarea bunurilor mobile obținute de afiliați în sumă totală de ... lei pentru care, în vederea determinării prețului de piață s-a aplicat „metoda comparării prețurilor” conform dosarului prețurilor de transfer prezentat de societate, însă organele fiscale au apreciat că această metodă nu poate fi aplicată pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață sau nu, față de prevederile pct. 32 din H.G. nr. 44/2004.

De asemenea, prima instanță a reținut că, prin Decizia nr. .../21.08.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad - Biroul Soluționare Contestații, s-a decis respingerea contestației formulate de S.C. X S.R.L.

Tribunalul, pentru soluționarea primului capăt de cerere, privind anularea Deciziei de impunere F-AR .../20.12.2011, a apreciat că esența litigiului dintre părți e determinată de stabilirea naturii juridice a activității desfășurate în baza contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007 încheiat între reclamantă, în calitate de beneficiar și S.C. F S.R.L. în calitate de prestator.

În acest sens, Tribunalul a reținut că, potrivit actului constitutiv al S.C. X S.R.L., asociatul unic al acesteia este dl DM, ce are și calitatea de administrator, alături de d-na RM, activitatea principală a acesteia fiind fabricarea articolelor de îmbrăcăminte; potrivit actului constitutiv al S.C. F S.R.L., d-na RM deține calitatea de asociat, alături de d-na CMA, având totodată și calitatea de administrator, obiectul de activitate al societății fiind “activități de consultanță în management”; la data de 03.01.2007, între S.C. F S.R.L., în calitate de prestator și S.C. X S.R.L., în calitate de beneficiar, s-a încheiat contractul de prestări servicii nr. ..., obiectul contractului constituindu-l prestarea de către prestator, în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii: "a) consultanță și asistență tehnică în activitatea de confecții la S.C. X S.R.L. și la partenerii cu care societatea reclamantă a încheiat contracte de

colaborare și de prestări servicii; b) alte servicii în strictă concordanță cu obiectul de activitate al prestatorului, servicii care pot fi concretizate printr-o comandă fermă lansată de beneficiar și acceptată de prestator, devenind parte integrantă a prezentului contract"; prețul contractului a fost stabilit la suma de ... euro plus TVA/lună, iar durata acestuia a fost stabilită la 1 an.

Tribunalul a reținut că, potrivit clauzei nr. V din contract, „prestatorul își asumă răspunderea pentru prejudiciile create de eventualele greșeli în operațiunile pe care le-ar recomanda, de informațiile eronate asupra unor aspecte tehnice” iar potrivit clauzei nr. VI contract „Beneficiarul va comunica Prestatorului în mod clar care anume aspecte îi revin în asistența sa tehnică, stabilind coordonatele de rigoare pentru serviciile prestate.”

Cu privire la calificarea acestei activități, instanța a apreciat că aceasta nu poate fi reconsiderată activitate dependentă, având la bază și concluziile Raportului de expertiză întocmit în cauză, precum și prevederile art. 7 alin. 1 pct. 2, pct. 4 Codul fiscal.

Tribunalul a considerat că nu pot fi primite susținerile părâtei, în sensul că sunt îndeplinite mai multe din criteriile prevăzute la art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 respectiv cele prevăzute la lit. a), b) c) și d) referitoare la relația de subordonare, folosirea bazei materiale a plătitorului de venit și suportarea cheltuielilor de deplasare, întrucât, în primul rând, potrivit contractului de prestări servicii încheiat între reclamanta S.C. X S.R.L. și S.C. F, rezultă că, între cele două societăți, nu există o relație de angajare/subordonare, ci acestea se află într-o relație comercială, așa cum rezultă din conținutul obiectului contractului și mai ales din conținutul art. VII „Litigii” potrivit căruia orice neînțelegere ivită în derularea contractului se va soluționa pe cale amiabilă iar dacă acest lucru nu este posibil, se va apela la Comisia de Arbitraj Comercial de pe lângă Camera de Comerț, Industrie și Agricultură Arad; apoi, dna MR este rezidentă fiscal în România și nu are calitatea de "beneficiar al veniturilor obținute de la X S.R.L.", ci beneficiar al veniturilor obținute de S.C. F S.R.L.; astfel, între MR și X S.R.L., nu există relația beneficiar de venit - plătitor de venit respectiv relația de subordonare, ceea ce înseamnă ca nu este aplicabil criteriul prev. la lit. a al art. 7 alin. (1), pct. 2.1 Cod fiscal.

De asemenea, instanța a reținut și faptul că dna MR este și administrator la S.C. X S.R.L., situație în care prezența acesteia la sediul societății (beneficiarului) se explică/se justifică suplimentar, celor sus expuse.

Instanța nu a putut primi nici argumentul părâtei privitor la relația de subordonare întemeiat pe clauza inserată la pct. VI contract, apreciind că obligația asumată este corelativă cu cea asumată de prestator, astfel cum a fost stabilită la pct. V din contract.

Cu privire la folosirea bazei materiale a beneficiarului (lit. b, art. 7 pct. 2.1) instanța, reamintind conținutul obligației asumate de prestator și anume, acela de a asigura consultanță și asistență tehnică în procesul fabricării articolelor de îmbrăcăminte, apreciind această activitate preponderent desfășurată la nivel intelectual și nu fizic, a stabilit că nu era necesară folosirea bazei materiale a beneficiarului.

Cu privire la cheltuielile de deplasare (lit. c, art. 7, pct. 2.1) instanța a reținut că S.C. X S.R.L. a suportat cheltuielile de deplasare a dnei MR, în calitate de administrator și nu de angajat/subordonat, iar S.C. F S.R.L. a suportat cheltuielile de deplasare în scopul realizării veniturilor pentru societate respectiv pentru îndeplinirea contractelor încheiate.

În fine, cu privire la ultima cerință prev. la lit. d) a art. 7 alin. 1 pct. 2.1 din Legea nr. 571/2003, referitoare la suportarea indemnizației de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, s-a constatat că, din actele dosarului, nu rezultă, în niciun fel, îndeplinirea acesteia.

Totodată, Tribunalul a mai reținut și faptul că veniturile realizate pe perioada 2008-2010 de S.C. F S.R.L. au fost supuse impozitării și că, dacă s-ar proceda la impunerea veniturilor pe perioada 01.07.2010-31.12.2010, conform celor precizate în Decizia de impunere contestată, s-ar realiza, practic, o dublă impunere, pe de o parte, iar pe de altă parte, TVA de plată a S.C. F S.R.L. nu era datorată, iar TVA de rambursată S.C. X S.R.L. nu era justificată.

Cu privire la Dispoziția de măsuri nr. .../20.12.2011, prin care s-a dispus ca reclamanta S.C. X S.R.L. să țină cont la calculul profitului aferent anului 2011, de pierderea fiscală de recuperat cumulată stabilită de către organele de inspecție fiscală la finele anului

2010, în sumă de ... lei, sumă care a fost stabilită prin „metoda marjei nete” prevăzute la pct. 29 din H.G. nr. 44/2004, instanța a reținut că pentru stabilirea prețurilor, reclamanta a folosit corect „metoda comparării prețurilor”, iar agregarea multianuală a datelor nu este interzisă în această metodă.

Astfel, s-a apreciat că organele fiscale au schimbat nelegal metoda de stabilire a prețurilor, folosind metoda „marjei nete”.

Sub acest aspect, Tribunalul a reținut că metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente; metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate; în utilizarea metodei marjei nete, trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile; în acest sens, vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri; s-a reținut și incidența prevederilor pct. 32 din Normele Metodologice privind aplicarea Codului fiscal, instanța apreciind că pentru stabilirea prețurilor, nu se justifică schimbarea metodei folosite respectiv cea privind „compararea prețurilor” cu metoda „marjei nete”.

Referitor la Obiecțiunile formulate de pârâtă la „Raportul de expertiză”, instanța a apreciat că acestea sunt neîntemeiate, întrucât expertiza contabilă a fost întocmită de un expert contabil autorizat (art. 24 din O.G. nr. 2/2000) așa încât nu se impune anularea acesteia; referitor la citarea părților, în conformitate cu dispozițiile legale prev. de art. 335 N.C.P.C. „dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la fața locului sau sunt necesare explicațiile părților, ea nu poate fi făcută decât după citarea părților”, așadar apreciind că pentru realizarea prezentei expertize nu a fost necesară o „lucrare la fața locului” și că aceasta s-a întocmit strict pe baza documentelor contabile, experții neavând nevoie de explicațiile părților, nu se impunea citarea părților respectiv nu este justificată cererea pârâtei privind anularea expertizei.

Împotriva acestei hotărâri, a declarat recurs pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în nume propriu și în reprezentarea Inspecției Fiscale, solicitând modificarea sentinței atacate, cu consecința respingerii acțiunii reclamantei.

În motivarea recursului, recurenta apreciază că hotărârea instanței de fond este nelegală și netemeinică, arătând că aceasta și-a însușit în întregime, concluziile raportului de expertiză contabilă judiciară efectuat în cauză, deși, așa cum a arătat și în primul ciclu procesual, acest raport este lovit de nulitate prin efectul legii, fiind efectuat, din punct de vedere procedural, cu nerespectarea unei condiții obligatorii - citarea părților - având în vedere dispozițiile imperative ale art. 208 Cod Procedura Civilă.

Sub acest aspect, recurenta a reiterat criticile invocate și în fața primei instanțe, apreciind că se impunea citarea tuturor părților, precum și că numitul ... - expert contabil asistent în cauză - se afla în stare de incompatibilitate, raportat la calitatea sa de persoană care răspunde de conducerea contabilității S.C. X S.R.L.

De asemenea, recurenta susține că, în mod eronat, prima instanță a apreciat că nu se impunea recalificarea activității desfășurate de numita RM.

În sensul celor de mai sus, recurenta precizează că, din analiza activității desfășurate de d-na RM, prin intermediul S.C. F S.R.L. în cadrul S.C. X S.R.L., în baza Contractului de prestări servicii nr. .../03.01.2007, rezultă că beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv, organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru; activitatea de asistență și consultanță tehnică de specialitate efectuată de către d-na RM, în perioada 01.07.2010 - 31.12.2010, s-a desfășurat la sediul S.C. X S.R.L., în care are loc, efectiv, activitatea societății verificate, fapt ce rezultă, atât din procesele verbale anexate la fiecare

factură emisă de S.C. F S.R.L. către societatea reclamantă, cât și din nota explicativă dată de d-na RM în calitate de administrator la cele două firme implicate în această activitate; astfel, este îndeplinit criteriul prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 lit. a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește criteriul prevăzut la art. 7, alin. 1, pct. 2.1 lit. b) și lit. c) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare (perioada 01.07.2010 - 09.09.2010) respectiv art. 7, alin. 1, pct. 2.1 lit. b) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare (perioada 10.09.2010 -31.12.2010) și anume, acela că în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu, recurenta arată că, din verificarea proceselor verbale anexate la fiecare factură emisă de S.C. F S.R.L., rezultă că d-na RM, în calitate de beneficiar al venitului obținut de la S.C. X S.R.L. prin S.C. F S.R.L., folosește în desfășurarea activității sale baza materială a S.C. X S.R.L. respectiv spațiul cu dotarea corespunzătoare și echipamentele de muncă ale acestuia (mașini de cusut, utilaje etc.) și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală nu și cu capitalul propriu al S.C. F S.R.L.

În ceea ce privește criteriul prevăzut la art. 7, alin. 1, pct. 2.1 lit. d) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare (perioada 01.07.2010 -09.09.2010) respectiv art. 7, alin. 1, pct.2.1 lit. c) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare (perioada 10.09.2010 -31.12.2010), și anume acela că plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură, recurenta arată că S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu combustibilul pentru un autoturism aparținând S.C. F S.R.L., pus la dispoziția S.C. X S.R.L. conform contractului de comodat FN/01.10.2007, acesta fiind utilizat de către d-na RM, în calitate de administrator și asociat unic la S.C. F S.R.L., aspect ce rezultă și din procesul verbal încheiat la S.C. F S.R.L. înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../25.11.2011.

În sensul celor anterior menționate, recurenta face trimitere și la punctul de vedere al M.F.P. - Direcția Generală Legislație Cod Fiscal, transmis urmare solicitării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad - conform art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală - conținută în adresa nr. .../13.03.2012.

Recurenta învederează, vizavi de apărările reclamantei, faptul că, în ceea ce privește aspectul că sumele facturate au fost, în parte, deja impozitate, în sensul că d- na RM a realizat venituri de la S.C. F S.R.L. sub formă de dividende și Indemnizație de administrator, pentru care a plătit impozitele aferente, s- a reținut că aceste categorii de venituri au fost obținute de d-na RM în calitate de asociat, respectiv administrator la S.C. F S.R.L., iar obligațiile fiscale și accesoriile aferente stabilite de organele de Inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-AR .../20.12.2011, contestată, au fost stabilite în sarcina S.C. X S.R.L. urmare Inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L.; de asemenea, prin inspecția fiscală parțială pentru care a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.12.2011 și Decizia de Impunere nr. F-AR .../20.12.2011, organele de inspecție fiscală nu au verificat taxa pe valoarea adăugată, astfel încât afirmațiile reclamantei referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată nu pot fi reținute; referitor la obligațiile fiscale accesorii, în sumă totală de ... lei, aferente debitelor principale în sumă totală de ... lei, stabilite suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de Inspecția fiscală nr. F-AR .../20.12.2011, arată că stabilirea de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitele principale.

În fine, recurenta arată că organul de inspecție fiscală nu și-a însușit metoda utilizată de reclamantă, astfel că a procedat la ajustarea sumei veniturilor societății pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor din cadrul respectivelor tranzacții utilizând metoda marjei nete a profitului, reținând incidența disp. art. 19 alin.1 și alin. 5, art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct. 22, 23, 24, 25, 28 și 29 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Recurenta arată că, față de aceste prevederi legale, rezultă că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv, în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer; prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate; analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de "transfer al prețurilor", practică ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "speciale" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate; astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale, în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției; din consultarea dosarului prețurilor de transfer prezentat de reclamantă, aferent perioadei 2008 - 2010, și din analiza informațiilor cuprinse în acesta, organul fiscal a constatat că grupul format din S.C. E S.R.L. - persoană juridică italiană și S.C. X S.R.L. - persoană juridică română nu are implementată o metodologie specifică prețurilor de transfer, pentru a justifica faptul că prețurilor utilizate sunt la preț de piață, reclamanta-intimata utilizând metoda comparării prețurilor; pentru realizarea analizei comparative, reclamanta a pornit de la analiza prețurilor pe care S.C. E S.R.L. le-a plătit altor furnizori români în perioada 2008 - 2010, ale căror funcții și riscuri sunt considerate comparabile, pentru produse similare cu cele fabricate de S.C. X S.R.L. Au fost selectate un număr de 4 (patru) firme independente, furnizori din România al S.C. E S.R.L. din Italia, ca fiind potențial comparabile cu funcțiile și riscurile activității de producție ale S.C. X S.R.L.; s-au agregat datele cuprinse în facturile emise de către furnizorii S.C. E S.R.L. în perioada anilor 2008 - 2010, în vederea eliminării influențelor inerente determinate de structura vastă a sortimentelor, calculul de comparabilitate fiind realizat pe întreaga perioadă și nu pe fiecare an în parte; astfel, prețurile mediane ale produselor stabilite de reclamantă ca fiind similare (bluze, cămăși, jachete și pantaloni), calculate la cele 4 companii necontrolate considerate comparabile, au fost determinate pe baza agregării prețurilor de piață practicate la nivelul întregii perioade analizate, respectiv 2008 - 2010, și nu pe baza prețurilor de piață din fiecare an în parte; ori, având în vedere faptul că circumstanțele economice diferă de la un an la altul, prețurile de piață agregate ale perioadei 2008 - 2010 nu pot fi considerate ca fiind o bază de comparare atunci când se analizează prețurile de transfer între persoane afiliate, raportarea la o tranzacție necontrolată fiind necesară a se efectua separat pentru fiecare an fiscal, respectiv 2008, 2009 și 2010.

În continuare, recurenta reia aspectele învederate și în fața instanței de fond, prin întâmpinare, cu privire la aceste aspect.

În ce privește suma de ... lei înregistrată de reclamantă în contul 624 „Cheltuieli privind transportul” ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal, suma reprezentând cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, recurenta învederează că la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2009, această sumă nu a mai fost considerată nedeductibilă de către societate, fiind astfel, încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prin întâmpinare, reclamanta - intimată **S.C. X SRL** a solicitat în principal, constatarea nulității recursului, iar în subsidiar, respingerea recursului ca netemeinic și nelegal.

În susținerea punctului său de vedere, intimata arată că se impune a se constata nulitatea recursului, având în vedere faptul că, în opinia sa, recursul nu poate fi analizat în afara cadrului restrictiv al art. 488 Cod Procedură Civilă, iar criticile formulate de către recurente nu se circumscriu acestui cadru legal; mai mult, recurentele solicită modificarea hotărârii atacate, sancțiune care nu poate fi aplicată în recurs, potrivit dispozițiilor Noului Cod de Procedură Civilă; practic, motivele de recurs invocate de către recurente nu sunt niște critici aduse hotărârii atacate, ci doar o redare punct cu punct a întâmpinării depuse de

recurente la dosarul instanței de fond; în acest sens, intimata face trimitere și la practica ÎCCJ - Secția civilă și de proprietate intelectuală, decizia civilă nr. 499 din 30 ianuarie 2008.

În ceea ce privește modul în care s-a întocmit raportul de expertiză contabilă, intimata arată că au fost formulate obiecțiuni în fața primei instanței, acestea fiind respinse ca neîntemeiate.

Referitor la fondul cauzei, intimata apreciază că, în mod corect, prima instanță a reținut faptul că esența litigiului dintre părți e determinată de stabilirea naturii juridice a activității desfășurate în baza contractului de prestări servicii nr. / 03.01.2007, încheiat între societatea noastră în calitate de beneficiar și S.C. F S.R.L., în calitate de prestator, reținând, în mod justificat, că activitatea sus amintită nu poate fi reconsiderată activitate dependentă.

Referitor la Dispoziția nr. .../20.12.2011 prin care s-a dispus ca reclamanta S.C X S.R.L. să țină cont la calculul profitului aferent anului 2011, de pierderea fiscală de recuperat cumulată stabilită de către organele de inspecție fiscală la finele anului 2010, în sumă de ... lei, sumă care a fost stabilită prin „metoda marjei nete” prevăzută la punctul 29 H.G. nr. 44/2004, intimata precizează că tot în mod justificat, prima instanță a apreciat că, pentru stabilirea prețurilor, nu se justifică schimbarea metodei folosite, respectiv cea privind „compararea prețurilor”, cu „metoda marjei nete”.

Examinând recursul declarat în cauză, atât prin prisma criticilor formulate, cât și a dispozițiilor art. 488 NCP.C., Curtea constată că acesta este nefondat și se impune a fi respins, pentru următoarele considerente:

În esență, litigiul dedus judecății ridică, pe de-o parte, problema interpretării și aplicării prevederilor legale referitoare la recalificarea unei activități ca fiind dependentă și, adiacent acestei chestiuni, a efectelor juridice a unei atare recalificări; pe de altă parte, problema justiției motivelor pentru care organele fiscale au înlăturat, în procesul de evaluare a veniturilor realizate de societatea reclamantă din raporturile economice desfășurate cu o persoană afiliată, metoda comparării prețurilor și au procedat la evaluarea acestora pe baza metodei marjei nete a profitului.

1. În ceea ce privește prima dintre problemele enunțate, Curtea apreciază că interpretarea și aplicarea prevederilor legale referitoare la recalificarea unei activități ca fiind dependentă presupune identificarea scopului urmărit de legiuitor și impune o analiză în timp a modificărilor succesive operate în această materie.

Astfel, anterior modificării operate prin OUG nr. 58/2010, dispozițiile din Codul fiscal - relevante sub aspectul calificării unei activități ca fiind independente/dependente erau cuprinse în art. 7 pct. 1-4, care statuau că:

„În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

3. activitate dependentă la funcția de bază - orice activitate dependentă care este declarată astfel de persoana fizică, în conformitate cu prevederile legii;

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă”.

După cum se poate observa, în această etapă a reglementării, atât activitățile dependente, cât și activitățile independente se refereau în mod direct la „*persoana fizică*”. Aceasta, întrucât în situația persoanelor juridice, o eventuală „*dependență*” era valorificată de legiuitor prin dispozițiile art. 11 alin. 1 și 2, potrivit cărora: „(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

(2) în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. ”instituirea unui regim

fiscal [...]’.

Prin modificarea - în realitate, completarea - operată prin OUG nr. 58/2010, legiuitorul nu a abandonat această viziune asupra regimului fiscal al activităților dependente/independente, păstrând neschimbate, atât pct. 2 cât și pct. 4 ale art. 7 din Codul fiscal, precum și art. 11 alin. 1 și 2 - sus-citate. A introdus, în schimb, două subpuncte la punctul 2 al art. 7, cu următorul conținut: „2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

2.2. în cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalculate și virate, fiind datorate solidar de plătitorul și beneficiarul de venit. În acest caz se aplică regulile de determinare a impozitului pentru veniturile din salarii realizate în afara funcției de bază”.

După cum se poate observa, sintagma „Orice activitate” - la care se referă prevederile subpunctului 2.1 anterior citat, nu trebuie și nu poate fi înțeleasă ca orice activitate economică „în generat” - cu sensul utilizat la punctul 1 al art. 7, ci numai cu sensul restrâns, care rezultă din topografia normei (din așezarea acesteia în cuprinsul reglementării), respectiv, acela de activitate independentă - în sensul punctului 4 al aceluiași articol.

Cu alte cuvinte, nu există niciun temei pentru a considera că, odată cu adoptarea OUG nr. 58/2010, legiuitorul a urmărit să permită reconsiderarea ca activități dependente și a altor activități decât cele prestate de persoane fizice aflate într-o relație de „subordonare” (*lato sensu*) cu persoana impozabilă, iar o atare concluzie rezultă și din interpretarea sistematică și logică a normei, fiind evident că „respectarea condițiilor de muncă”, „utilizarea bazei materiale, a echipamentelor și contribuția cu prestația fizică ori capacitatea intelectuală”, precum și „indemnizația de delegare-detașare” și „indemnizația de concediu” (la care se referă criteriile enunțate la literele a-d ale subpunctului 2.1) constituie elemente ce caracterizează activitatea unei persoane fizice, nicidecum a unei persoane juridice.

Prin urmare, se impune a concluziona că, în ambianța legislativă în care s-au desfășurat activitățile economice supuse reconsiderării de către organul fiscal, o atare reconsiderare nu era posibilă decât în privința unei activități independente - în înțelesul punctului 4 al art. 7 din Codul fiscal, respectiv, a unei activități desfășurate de o persoană fizică.

Cum, în speță, activitatea supusă reconsiderării s-a desfășurat de către persoana juridică S.C. F S.R.L., aceasta nu poate fi „reconsiderată” ca fiind o activitate dependentă.

Este adevărat că elementele factuale - necontestate, de altfel, de către contribuabil - atestă desfășurarea activităților de consultanță contractate de reclamanta SC X SRL cu SC F SRL, prin intermediul doamnei RM, dar o atare împrejurare nu schimbă cu nimic datele problemei, câtă vreme nu există nicio dispoziție legală care să interzică o atare conduită și atâta timp cât nu s-a dovedit că prin această „operațiune” ar fi fost fraudate, în vreun fel, obligațiile fiscale ale părților implicate.

Ori, în condițiile în care doamna RM este angajată a societății SC F SRL - fiind remunerată pentru activitățile prestate în această calitate, iar societatea anagajatoare suportând, în mod corelativ, taxele și contribuțiile adiacente - nu există niciun temei pentru a considera că operațiunea, în întregul ei, are un caracter fraudulos și, prin urmare, nu i se pot

recunoaște efecte fiscale.

Singura problemă care s-ar putea ridica sub aspectul analizat - dată fiind și calitatea de administrator a doamnei RM pentru SC X SRL - este aceea a deductibilității cheltuielilor de consultanță plătite societății SC F SRL, din perspectiva prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m din Codul fiscal. Dar, cum o atare chestiune depășește sfera litigiului pendinte, Curtea se limitează la a confirma nelegala reconsiderare a activităților prestate de SC F SRL, din perspectiva art. 7 pct. 2, subpct. 2.1 din Codul fiscal, cu consecința desființării, sub acest aspect, atât a Deciziei de impunere nr. F AR .../20.12.2011, cât și a Deciziei de soluționare a contestației nr. .../21.08.2012.

2. În ceea ce privește problema ajustării veniturilor realizate de societatea reclamantă SC X SRL din raporturile economice desfășurate cu persoana afiliată SC E SRL din Italia, prin utilizarea metodei marjei nete a profitului, Curtea reține că, deși prevederile legale permit organului fiscal să procedeze la o atare ajustare, utilizând oricare dintre metodele permise de lege, o atare abilitare nu îl dispensează de obligația de a justifica înlăturarea metodei prezentate de contribuabil și arătarea motivelor pentru care a considerat ca fiind *mai adecvată* metoda aleasă.

Astfel, dispozițiile legale relevante în materie (în forma aflată în vigoare la data raporturilor juridice fiscale ce au stat la baza emiterii deciziei contestate), sunt cele cuprinse în art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, care statuează că „(2) în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”, precum și cele cuprinse punctele 22, 23, 24, 25, 28 și 29 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art.11 din Codul fiscal - care statuează că „22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

„23. La estimarea prețului de piață al -tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente,

în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor). Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

28. În sensul art. 11 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, prin alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, se înțelege metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului.

29. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

O primă observație care se impune în analiza motivelor care au determinat organul fiscal să înlăture metoda comparării prețurilor - propusă de contribuabil și să aplice metoda marjei nete, este aceea că *legiuitorul nu interzice agregarea datelor pe perioade mai lungi de un an*. Prin urmare, pentru a justifica înlăturarea metodei prezentate de contribuabil, organul fiscal era dator să arate în ce manieră agregarea datelor pe perioade mai lungi de un an a fost de natură să influențeze media prețurilor de vânzare pentru produse similare și să altereze rezultatele financiare obținute de societate în perioada de referință.

O altă explicație, în opinia Curții, nu există, iar susținerea potrivit căreia *„circumstanțele economice diferă de la un an la altul”*, fără o arătare a împrejurărilor concrete și a modului în care acestea au influențat rezultatele financiare ale reclamantei nu poate fi considerată ca având un astfel de caracter.

Nici explicația potrivit căreia produsele comparabile nu pot fi identificate, dată fiind diversitatea de modele confecționate, nu poate fi primită de instanță, câtă vreme prețurile mediane au fost stabilite pe patru mari categorii (bluze, cămăși, jachete și pantaloni) - care reprezintă peste 98% din producția SC X SRL - fără o detaliere a caracteristicilor acestor produse nici la contribuabil și nici la societățile de referință.

În atare situație, motivele pentru care a fost înlăturată metoda comparării prețurilor nu pot fi considerate pertinente și nu justifică înlocuirea acesteia cu metoda marjei profitului net, cu atât mai mult cu cât, în aplicarea acestei din urmă metode, organele fiscale nu țin seama de toate elementele de natură să influențeze profitul realizat de societățile de comparație.

Astfel, organele fiscale nu arată dacă profitul obținut de societățile care au desfășurat raporturi economice cu S.C. E SRL Italia, derivă, exclusiv, din aceste activități sau și din alte activități desfășurate cu terțe persoane, iar în caz afirmativ, care este ponderea rezultatelor financiare aferente acestor din urmă activități în totalul veniturilor brute obținute de societățile

de referință.

3. În ceea ce privește criticile invocate de către instituția recurentă referitoare la nulitatea expertizei contabile efectuate în fața instanței de fond, Curtea apreciază ca inutilă examinarea acestora în condițiile în care constatările și concluziile experților nu sunt de natură să fundamenteze, în niciun fel, soluția pronunțată în litigiul pendinte.

Raportat la cele ce preced, văzând disp. art. 498 NCPC, recursul de față apare ca nefondat și se impune a fi respins.

Intimata nu a solicitat cheltuieli de judecată în recurs.

PENTRU ACESTE MOTIVE,
ÎN NUMELE LEGII,
DECIDE:

Respinge recursul declarat de recurenta - pârâtă **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad**, cu sediul în Arad, împotriva sentinței civile nr./04.11.2013 pronunțată de Tribunalul Arad, în contradictoriu cu intimata - reclamantă **S.C. X S.R.L, Arad**, înregistrată la O.R.C. sub nr., cu sediul în Arad,

Fără cheltuieli de judecată în recurs.

Definitivă.

Pronunțată în ședința publică din 04.06.2014.