

**R O M Â N I A**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

**D E C I Z I A nr.1728**

**Dosar nr. X**

**Ședința publică de la 27 aprilie 2015**

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

**&&&**

S-au luat în examinare contestația în anulare și cererea de revizuire formulate de .X. SRL împotriva deciziei nr..X. din 26 februarie 2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal făcut în ședință publică s-au prezentat .X. SRL, prin avocat .X. și intimatele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., prin Administrația Finanțelor Publice .X., ambele prin consilier juridic .X..

*Procedura de citare a fost legal îndeplinită.*

S-a prezentat referatul cauzei, arătându-se că .X. S.R.L. a depus la dosar, la data de 24 aprilie 2015, un set de înscrisuri, iar intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus, la data de 25 martie 2015 întâmpinare.

Reprezentantul intimatelor solicită acordarea unui termen pentru a lua cunoștință de înscrisurile depuse de .X. S.R.L.

La a doua strigare a cauzei, apărătorul .X. S.R.L depune taxele judiciare de timbru datorate, precum și precizări ale căilor de atac exercitate.

Înalta Curte pune în discuție excepția inadmisibilității căilor de atac invocată de intimata pârâtă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin întâmpinare.

Cu privire la inadmisibilitatea contestației în anulare, apărătorul .X. S.R.L. arată că aceasta este admisibilă, față de motivul prevăzut de art.318 Cod procedură civilă, potrivit căruia hotărârea pronunțată este rezultatul unei greșeli materiale, întrucât vizează omisiunea instanței de a lua în seamă înscrisurile aflate la filele 701-747 din vol.III al dosarului de fond, înscrisuri ce reprezintă rapoarte de activitate aferente serviciilor ce au fost prestate între societățile ce aparțin aceluiași grup de firme.

Precizează că, la data controlului ce a stat la baza actului administrativ atacat, societatea opera corect și în conformitate cu regimul aplicabil prețurilor de transfer.

Referitor la inadmisibilitatea cererii de revizuire, apărătorul .X. SRL apreciază că această excepție este nefondată față de motivul prevăzut de art. 21 alin.(2) din Legea 554/2004, deoarece decizia pronunțată încalcă principiul proporționalității precum și libertatea de prestare a serviciilor prevăzut la art.56 din TFUE.

Solicită admiterea cererii de revizuire cu consecința respingerii recursului declarat în cauză și menținerea ca legală și fondată a sentinței pronunțate de instanța de fond.

Intimatele – pârâte, prin consilier juridic, solicită în principal respingerea ca inadmisibilă a contestației în anulare și a cererii de revizuire, iar, în subsidiar, respingerea acestora ca nefondate, pentru considerente arătate pe larg în întâmpinare.

## ÎNALTA CURTE

Asupra căilor extraordinare de atac de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

### **1. Circumstanțele cauzei. Hotărârea atacată**

*Prin decizia nr. .X. din 26 februarie 2014, Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția contencios administrativ și fiscal a admis recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva*

sentinței civile nr.X. din 22 noiembrie 2011 a Curții de Apel București –Secția a VIII - a Contencios Administrativ și Fiscal, a modificat în tot sentința recurată, în sensul că a respins acțiunea formulată de reclamanta .X. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., ca nefondată.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de recurs a reținut că intimata-reclamantă .X. S.R.L. a supus controlului de legalitate pe calea prevăzută de art. 218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală decizia nr. 264 din 21 iulie 2009 prin care Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor i-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. .X./12.02.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală pentru contribuabili mijlocii, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit suplimentar;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente.

Atât în etapa administrativă, cât și în cea judiciară a litigiului criticile de nelegalitate s-au structurat pe două paliere, susținându-se de societate că prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal au fost greșit aplicate de fisc, câtă vreme s-a făcut dovada existenței contractelor în baza cărora s-au efectuat cheltuielile și că structura de afaceri a unei multinaționale presupune centralizarea anumitor servicii ale căror costuri au fost stabilite pe baza unor chei de alocare, conform recomandărilor OECD.

În abordarea problematicii cu care a fost investită, Curtea de apel a interpretat corect dispozițiile art. 21 alin.(4) lit.m) din Codul de procedură fiscală, în sensul că existența unor contracte reprezintă o condiție necesară pentru recunoașterea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, nu însă și suficientă, câtă vreme potrivit textului legal indicat și normelor date în aplicare, contribuabilul trebuie să demonstreze, cumulativ, că serviciile au fost efectiv prestate, că au fost în conexiune directă cu activitatea societății, fiind aferente obținerii de venituri de către aceasta.

Trecând apoi la aplicarea cadrului legal la situația de fapt fiscală, curtea de apel a ajuns la o concluzie care nu a fost împărtășită de instanța de control judiciar, pentru că nu ține seama de valoarea probatorie a înscrisurilor depuse de intimata-reclamantă, în contextul raportului de afiliere existent cu societatea .X. din Franța.

Referitor la cadrul normativ aplicabil, instanța de recurs a reținut că, potrivit art. 65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, respectiv în dovedirea caracterului deductibil al cheltuielilor cu serviciile referitoare la:

- utilizarea logo-ului (sigla și însemnele .X.),
- asistență generală,
- cercetare-dezvoltare,
- reprezentare comercială

efectuate în perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2006-30.09.2008.

Intimata-reclamantă este, din punctul de vedere al formei juridice, o persoană juridică română, societate cu răspundere limitată, având ca asociat unic societatea .X. din Franța.

Pentru a stabili dacă organele fiscale au procedat legal, trebuie clarificat dacă în analiza deductibilității unor cheltuieli cu serviciile prestate între societăți aparținând aceluiași grup de firme, trebuie să se acorde prevalență limitelor trasate de Dosarul prețurilor de transfer (al grupului) care se încadrează în Liniile directe OECD sau este necesar a se verifica prioritar îndeplinirea condițiilor legale pentru recunoașterea caracterului deductibil, chestiunea cheilor de alocare și, implicit, a costurilor fiind subsecventă.

Instanța de control judiciar a considerat că a doua abordare se impune și, ca urmare, fiscalul a procedat legal.

Dispozițiile legale invocate de intimata-reclamantă în susținerea punctului său de vedere pornesc de la premisa că, din rațiuni evidente, prețurile tranzacțiilor derulate între persoane afiliate se pot abate de la „prețul de piață” pe care l-ar plăti

„persoane independente” și trasează anumite repere obiective pentru organele fiscale.

Aceasta nu înseamnă însă că toate cheltuielile efectuate cu serviciile prestate în interiorul grupului sunt -de plano- deductibile în marja indicată și nici că decizia managerială „este în mod cert opozabilă terților și produce efectele fiscale ale unei cheltuieli efectuate în vederea realizării scopului societății”, cum susține intimata.

Orice contribuabil care optează pentru a considera deductibile anumite cheltuieli trebuie să demonstreze potrivit art. 21 alin.(1) din Codul fiscal că acestea sunt „efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”. Totodată, potrivit alin.(4) lit.m) din același articol, „nu sunt deductibile ... cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

Cu alte cuvinte, agentul economic are libertate deplină în a achiziționa orice servicii consideră că sunt oportune la un moment dat, însă pentru că raportul juridic fiscal este un raport de drept public el se supune rigorilor reglementărilor citate și, ca urmare, fiscalul are dreptul de a aprecia dacă o anumită cheltuială este deductibilă sau nu.

În acest context, urmează a analiza dacă sumele înregistrate de societate ca deductibile fiscal au un astfel de caracter în raport de documentația justificativă aferentă prezentată.

Referitor la cheltuielile cu logo-ul .X.

Contrar celor reținute de Curtea de apel, instanța de recurs a constatat că nu s-a dovedit „necesitatea” acestei cheltuieli, câtă vreme nu se pune problema unui „avantaj competitiv pe piață”, cea mai mare parte a producției fiind livrată către societățile .X. SA și RIR SRL, care fac parte din grupul .X., client principal al .X. din Franța. Mai mult, dată fiind specificitatea produselor vândute: sisteme de alimentare cu combustibil pentru gama de automobile

create de grupul Renault, ideea unei promovări pe alte piețe a acestora nu prezintă consistență.

De altfel, intervenirea contractului din 17 mai 2004 privind utilizarea denumirii și logo-ului se justifică exclusiv prin finalitatea obținerii redevenței de 0,5% din cifra de afaceri a subsidiarei din România, pentru că acest element era deja înregistrat la Registrul Comerțului .X. (conform certificatului de transcriere de mențiuni nr. .X./13.06.2001), fiind specificate culoarea, dimensiunea și caracterele literelor.

În privința cheltuielilor cu serviciile de asistență generală, cercetare și reprezentare comercială organele fiscale au reținut că nu s-a probat „prestarea efectivă” a serviciilor respective iar instanța fondului, preluând concluziile expertului contabil .X., a conchis în sens contrar.

Contrar celor reținute de prima instanță, Înalta Curte a considerat că intimata-reclamantă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care făceau obiectul contractelor de prestări servicii încheiate cu firma franceză au fost efectiv prestate.

Nu s-au prezentat situații de lucrări, procese-verbale de recepție, studii de fezabilitate și altele asemenea care să facă credibile susținerile părții. Este real că în contextul specific analizat o abordare rigidă a acestei probleme ar putea părea excesivă, însă nici nu poate fi girat punctul de vedere al contribuabilului potrivit căruia documentele depuse conținând: listă de mărci folosite în România, articole de presă, grafice privind influența diversilor parametri asupra activității, informații extrase de pe internet, grafic de control al calității ș.a.m.d. demonstrează realitatea prestării serviciilor.

Pe aceeași linie, a abordării superficiale, se poziționează și expertul contabil care conchide în sensul că „anexele facturilor demonstrează efectivitatea serviciilor prestate” și că „facturile au fost emise respectând prevederile privind formarea prețurilor de transfer”, atașând în justificarea opiniei sale contractele anterior

menționate, grafice, tabele, lista serviciilor, adică nici un document relevant.

De altfel, furnizarea faptică a serviciilor este greu de probat și din cauza modului deficitar, generic, în care au fost redactate contractele de prestări servicii, nefiind prevăzuți parametri obligatorii cum ar fi termenele de efectuare și răspunderea contractuală.

Cât privește trimiterea pe care intimata o face la Hotărârea din 27 septembrie 2007 pronunțată de Curtea de Justiție a Comunităților Europene în cauza C-146/05 *Albert Collee c. Finanzamt Limburg an der Lahn*, deși aceasta este pronunțată în materia TVA iar situația de fapt din cauza de față este diferită, instanța de recurs a reținut concluzia potrivit căreia „operațiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective” care se degajă și din considerentele ce preced.

Nu în ultimul rând, instanța a remarcat inconsecvența comportamentului fiscal al intimatei care inițial (la 30 iunie 2006 și 30 septembrie 2006) a înregistrat drept cheltuieli deductibile toate cheltuielile cu serviciile de asistență generală, cercetare și reprezentare comercială, schimbând tratamentul fiscal la închiderea exercițiului financiar 2006, la fel procedând și cu cheltuielile efectuate în 2007, până la 30 septembrie 2008.

Conchizând în această privință, instanța de control judiciar a constatat că intimata-reclamantă nu a reușit să răstoarne prezumția de legalitate de care beneficiază actele administrativ fiscale atacate.

## ***2. Contestația în anulare și revizuirea formulate de societate***

La data de 19 august 2014, .X. S.R.L. a formulat contestație în anulare și revizuire împotriva deciziei pronunțate de instanța de recurs solicitând, în esență, retractarea acesteia, cu consecința menținerii soluției pronunțate de către prima instanță.

*Contestația în anulare* are ca temei legal dispozițiile art. 318 teza I din Codul de procedură civilă, susținându-se că dezlegarea dată este rezultatul unei greșeli materiale, constând în omisiunea instanței de recurs de a analiza „sumarul rapoartelor de lucru atașate la dosar”. Invocând doctrina în materie, societatea arată

că documentele cu care se pot proba diversele servicii nu trebuie „să încarce excesiv cu sarcini administrative personalul contribuabilului și al prestatorului”.

*Revizuirea* se întemeiază pe dispozițiile art. 21 alin.(2) din Legea nr. 554/2004, afirmându-se că decizia atacată încalcă principiul proporționalității și libertatea de prestare a serviciilor (art. 56 din Tratatul consolidat privind funcționarea Uniunii Europene).

În dezvoltare, autoarea cererii a susținut că, de fapt, instanța de recurs a reținut că societatea ar fi comis o fraudă, diminuându-și baza impozabilă prin plata unor servicii care nu i-au fost prestate, ceea ce denotă ignorarea jurisprudenței *Bonik* în ceea ce privește sarcina probei.

Și în ipoteza alternativă în care instanța de recurs a considerat probatoriul ca fiind inadecvat, s-a încălcat dreptul european, mai precis principiul proporționalității, impunându-i-se o justificare excesivă a realității operațiunilor derulate, ceea ce reprezintă o barieră în libertatea de prestare a serviciilor.

Ulterior, la data de 24.04.2015, .X. S.R.L. a depus la dosar Decizia ÎCCJ-SCAF nr. 3041/2014, susținând că obiectul cauzei respective viza recuperarea impozitului reținut greșit la sursă, aferent veniturilor realizate de partenerii societății în baza serviciilor la care face referire dosarul de față, servicii pe care instanța le-a calificat ca nefiind prestate.

### ***3. Apărările formulate***

Prin întâmpinarea înregistrată la data de 25.03.2015, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea ca inadmisibilă a contestației în anulare și ca nefondată a revizuirii.

Intimata a arătat, referitor la contestația în anulare, că motivul invocat nu se circumscrie dispozițiilor art.318 alin.(1) Cod procedură civilă. Instanța de recurs a examinat sentința atacată prin prisma criticilor recurente, nefiind posibil ca pe calea contestației în anulare să se obțină rejudecarea cauzei, câtă vreme „omisiunea analizării sumarului rapoartelor de lucru” nu reprezintă o greșală materială.

În privința revizuirii, intimata a susținut că revizuenta reiterează de fapt motivele de recurs, ceea ce se observă din compararea acestora cu motivele de revizuire.

A mai arătat că prioritatea normelor europene se examinează față de normele naționale contrare, ceea ce nu este cazul în speță.

#### ***4.Considerentele Înaltei Curți asupra contestației în anulare***

Strict formal, cererea formulată nu este inadmisibilă, pentru că motivul invocat este prevăzut de art. 318 alin.(1) teza I din Codul de procedură civilă.

Potrivit acestui text, *„hotărârile instanțelor de recurs mai pot fi atacate cu contestație când dezlegarea dată este rezultatul unei greșeli materiale”*.

Semnificația conceputului de *„greșeală materială”* a fost dezvoltată doctrinar și jurisprudențial prin opoziție cu greșeala de judecată, subliniindu-se că vizează greșeli evidente în legătură cu aspectele formale ale judecății, în principal cu caracter procedural, ori confundarea unor elemente sau date materiale importante ale cauzei.

Esențial este, în cadrul acestui motiv de contestație în anulare, că nu se realizează o nouă judecată a faptelor prin reaprecierea probatoriului administrat, cum solicită autoarea cererii.

După cum rezultă din considerentele deciziei instanței de recurs, expuse la pct. 1, au fost analizate documentele prezentate de societate pentru justificarea realității serviciilor invocate, dar instanța a considerat că nu au aptitudinea de a demonstra prestarea lor efectivă.

Or, o reevaluare a acelorași înscrisuri nu este posibilă în limitele procedurii de față.

Cât privește situația contradictorie care ar fi generată prin pronunțarea Deciziei ÎCCJ-SCAF nr.3041/26 iunie 2014, Înalta Curte reține că aprecierea greșelii materiale se face în raport cu situația existentă la dosar la momentul pronunțării hotărârii ce se atacă. Or, la momentul respectiv (26.02.2014) nu numai că decizia invocată nu era încă pronunțată, dar nici nu s-a adus la cunoștința

instanței de recurs existența celui alt litigiu. De altfel, din considerentele deciziei pronunțate ulterior, nu rezultă că ar exista suprapunere în privința perioadei vizate de inspecția fiscală.

### ***5.Considerentele Înaltei Curți asupra cererii de revizuire***

Potrivit dispozițiilor art. 21 alin.(2) din Legea nr. 554/2004, „constituie motiv de revizuire, care se adaugă la cele prevăzute de Codul de procedură civilă, pronunțarea hotărârilor rămase definitive și irevocabile prin încălcarea principiului priorității dreptului comunitar, reglementat de art.148 alin.(2) coroborat cu art. 20 alin.(2) din Constituția României, republicată”.

În accepțiunea revizuyentei, considerentele potrivit cărora societatea nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care făceau obiectul contractelor de prestări servicii încheiate cu societăți aparținând aceluiași grup .X., au fost efectiv prestate, ar încălca principiul proporționalității și libertatea de prestare a serviciilor.

Înalta Curte observă că criticile revizuyentei sunt lipsite de suport.

Instanța de recurs a explicat că nu poate primi punctul de vedere potrivit căruia toate cheltuielile efectuate cu serviciile în interiorul grupului sunt *de plano* deductibile în marja indicată de contribuabil și totodată a punctat că o abordare rigidă ar părea excesivă în contextul factual al cauzei.

Apreciind însă asupra valorii probatorii a documentației prezentate, Înalta Curte a ajuns la concluzia că nu s-a demonstrat furnizarea faptică a serviciilor, soluția fiscală fiind legală.

În cadrul oricărei examinări privind proporționalitatea trebuie identificate interesele relevante și dacă măsurile impuse sunt necesare și adecvate pentru atingerea finalității dorite; un examen *stricto sensu* al proporționalității mai presupune a se verifica în concret dacă măsura dispusă asupra persoanei reprezintă o povară excesivă raportat la obiectivul a cărui realizare se urmărește.

Stabilirea impozitelor interesează ordinea publică iar raportul de drept fiscal în discuție este un raport de drept public.

În acest cadru, nu poate avea caracter excesiv dispoziția legală națională care impune contribuabilului ce afirmă deductibilitatea unei cheltuieli la calculul impozitului pe profit să demonstreze realitatea, efectivitatea serviciilor pentru care a făcut cheltuiala respectivă. Mai ales în contextul în care nu se impune un anumit mijloc de probă, ci abordarea este flexibilă, similară altor ramuri ale dreptului, nu se poate susține că se încalcă principiul proporționalității.

Instanța de recurs a arătat că nu pot avea valoarea probatorie scontată documente precum: lista de mărci folosite în România, grafice privind influența diversilor parametri asupra activității, informații extrase de pe internet, anexele facturilor, etc.

În susținerea punctului său de vedere revizuenta a invocat, cu titlu de doctrină favorabilă, articolul *„Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți”*, autor prof. dr. Radu Bufan (publicat în Revista Taxe, finanțe, contabilitate, Ed. Wolters Kluwer, august 2010), care subliniază ca *„obiectiv al probelor”* în materie, *„să nu încarce excesiv cu sarcini administrative personalul contribuabilului și al prestatorului”*. Însă, în cuprinsul lucrării indicate, primul *„obiectiv al probelor”* (de fapt trăsătură a acestora) enunțat de specialist este *„să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a permite aprecierea legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului”*, ceea ce este în spiritul considerentelor ce preced.

În fine, trimiterea pe care revizuenta o face la jurisprudența Bonik (C-285/11) nu are legătură cu cauza, pentru că în speță nu s-a susținut că operațiunea invocată pentru a fundamenta dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de către furnizor sau de către alt operator care a intervenit în amonte.

Conchizând, Înalta Curte reține că ambele cereri de retractare sunt nefondate, urmând a fi respinse ca atare.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Respinge, ca nefondate, contestația în anulare și cererea de revizuire formulate de .X. S.R.L. împotriva deciziei civile nr..X. din 26 februarie 2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 27 aprilie 2015.

XXXX