

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

DECIZIA nr.974

Dosar nr. 9068/2/2009

Ședința de la 26 februarie 2014

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

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr.X din 22 noiembrie 2011 a Curții de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal.

Dezbaterile pe fondul cauzei au avut loc în ședința publică de la data de 21 februarie 2014, fiind consemnate în încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 26 februarie 2014, hotărând următoarele.

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1.Circumstanțele cauzei

Prin acțiunea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. -Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, reclamanta .X.S.R.L, în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a solicitat anularea deciziei Direcției de soluționare a contestațiilor nr.264 din 21 iulie 2009, deciziei de impunere nr. X din 12 februarie 2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii- Activitatea de inspecție fiscală și a raportului de inspecție fiscală nr. .X. din 12 februarie 2009 întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Administrația

finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii - Serviciul Control Fiscal și, pe cale de consecință, să se constate inexistența obligațiilor fiscale suplimentare constatate, și anume: .X. lei cu titlu de impozit pe profit și, respectiv, X lei cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că, potrivit art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanță, management sau alte prestări servicii în ipoteza în care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora și nu există încheiat un contract.

Reclamanta a susținut că, în speță, au fost încheiate contracte pentru diferitele tipuri de servicii care au fost prestate în beneficiul societății și, prin urmare, cheltuielile aferente acestora sunt deductibile.

Cu privire la redevențele achitate pentru utilizarea logo-ului, reclamanta a arătat că sunt îndeplinite prevederile art.21 alin.(l) din Codul fiscal pentru determinarea profitului impozabil, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile care presupun identificarea unui comportament similar în cazul unor entități independente, care nu aparțin aceluiași grup.

Reclamanta menționează că redevențele s-au achitat în baza contractului privind utilizarea anumitor elemente de proprietate intelectuală încheiat cu .X.și că organul fiscal confundă denumirea comercială a societății cu logo-ul acesteia. Cheltuielile în discuție reprezintă cheltuieli aferente utilizării logo-ului, iar nu numelui companiei.

Referitor la celelalte cheltuieli (cu serviciile de consultanță, reprezentare, IT, etc.) reclamanta a arătat, de asemenea, că se impune recunoașterea caracterului lor deductibil, fiind îndeplinite condițiile legale.

Pârâta a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acțiunii ca neîntemeiată, reiterând considerentele deciziei de soluționare a contestației administrative.

2.Hotărârea Curții de Apel

Curtea de Apel .X.-Secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, prin sentința nr..X. din 22 decembrie 2011, a admis acțiunea formulată de reclamanta .X.S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a dispus anularea deciziei nr. 264/21.07.2009, a

deciziei de impunere nr. X/12.02.2009, emise de către Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și a raportului de inspecție fiscală nr. .X./12.02.2009 și exonerarea reclamantei de plata sumelor stabilite prin aceste acte administrative.

Totodată, a obligat pe pârâte la plata sumei de X lei cu titlu de cheltuieli de judecată către reclamantă, constând în onorariu de expert.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond a constatat că analiza prezentei cauze vizează deductibilitatea unor servicii prestate între societăți aparținând aceluiași grup de firme.

Instanța de fond a avut în vedere concluziile raportului de expertiză contabilă efectuat în cauză, care sunt în sensul că cheltuielile au la bază contracte de prestări servicii, respectiv contract de management, contract de reprezentare comercială, contract de utilizare a logo-ului, acordul de suportare în comun a unor cheltuieli de cercetare, perfectate cu societățile din Franța pentru reprezentare, asistență, consultanță de specialitate, fără acest consult societatea neputând realiza implementarea tehnologiei producătorului de componente pentru industria auto; așa fiind, acestea reprezintă cheltuieli deductibile, fiind necesare optimizării producției, nefiind aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit. m din Codul fiscal.

În privința acestor cheltuieli, instanța de fond a mai reținut că reprezintă cheltuieli deductibile, întrucât sunt îndeplinite următoarele condiții: (a) serviciile au fost efectiv prestate; (b) serviciile au fost prestate în baza unor contracte încheiate în acest sens; (c) serviciile au fost benefice reclamantei, au fost în conexiune directă cu activitatea derulată de aceasta și au fost aferente obținerii de venituri de către societate.

Referitor la redevențele achitate pentru utilizarea logo-ului, pentru care s-a stabilit impozitul profit suplimentar în quantum de X lei, instanța de fond a constatat că sunt îndeplinite prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 573/2003.

De asemenea, instanța de fond a avut în vedere faptul că obligația de licențiere gratuită a logo-ului societății din Franța către filiala sa din România nu se regăsește în legislația aplicabilă și, în plus, ar fi contrară principiilor de funcționare ale unei piețe libere și, mai ales, scopului comercial al oricărei societăți comerciale ale cărei acte valide presupun un beneficiu comercial, iar asociatul unic al

societății este, la rândul lui, o societate comercială căreia nu îi pot fi impuse acte gratuite.

Cu privire la cheia de alocare de 0,5 % din cifra de afaceri determinată conform dosarului prețurilor de transfer la nivel de grup și conformă cu exigențele fiscale aplicabile reclamantei, instanța de fond a reținut că procentul determinat în urma unor studii de piață tipice materiei a fost stabilit ca limită de referință a valorii serviciilor care ar putea fi facturate sau, mai clar, care ar trebui facturate în condiții optime și ia în calcul estimarea utilității derivate a serviciilor la nivelul X.

În ceea ce privește serviciile financiare, de consultanță în domeniul resurselor umane, de servicii de comunicare, achiziții, IT, operațiuni și management, instanța de fond a constatat îndeplinirea cumulativă a celor două condiții de deductibilitate a acestor cheltuieli, respectiv serviciile au fost efectiv prestate și a fost dovedită necesitatea acestora prin prisma activităților desfășurate.

Astfel, contractul de asistență generală încheiat de către reclamantă cu X a asigurat reclamantei X în mod efectiv beneficiul unei întregi arii de servicii financiare, de consultanță în domeniul resurselor umane, de servicii de comunicare, achiziții, IT, operațiuni și management, servicii care au fost prestate în beneficiul X și care reprezintă platforma de bază pe care se dezvoltă orice entitate comercială care acționează pe piața producătorilor de echipamente auto, aceste servicii având un caracter benefic pentru dezvoltarea reclamantei.

În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului, instanța de fond a apreciat că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal și nu se încadrează în prevederile pct. 20 al art.11 din Normele metodologice de aplicarea a Legii 571/2003, întrucât în cuprinsul celor trei contracte sunt prevăzute o gamă de prestații mai largă decât serviciile de management și consultanță.

În concluzie, instanța de fond a reținut că auditul intern al reclamantei a confirmat greșeala contabilă inițială și a decis încadrarea corectă a cheltuielilor în cauză ca reprezentând cheltuieli deductibile din perspectiva impozitului pe profit, astfel că tratamentul provizoriu aplicat incorect asupra căruia s-a revenit în fapt nu produce prin el însuși efecte fiscale definitive și, în nici un caz, nu echivalează cu recunoașterea nedeductibilității cheltuielilor în

discuție, astfel încât erorile de înregistrare în evidența contabilă nu pot avea drept consecință pierderea dreptului de deducere.

3.Recursul declarat de către Agenția Națională de Administrare Fiscală

Împotriva sentinței curții de apel a formulat recurs în termen legal Agenția Națională de Administrare Fiscală, invocând motivul prevăzut de art. 304 pct.9 Cod procedură civilă.

Recurenta combate hotărârea atacată sub următoarele aspecte:

- s-a reținut greșit că dispozițiile art. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal date în interpretarea dispozițiilor art. 21 alin.(4) lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, adaugă la lege; organele fiscale nu au pus la îndoială existența contractelor de prestări servicii, ci au constatat lipsa documentelor justificative care să ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societății contestatoare;

- în privința impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu redevențele achitate pentru utilizarea logo-ului nu s-a avut în vedere relația de afiliere existentă cu .X. Automotive Systems din Franța și nici prevederile art. 11 pct.20 din HG nr. 1840/82004 pentru modificarea și completarea HG nr. 44/2004; în raport de contractul din 17 mai 2004 nu s-a observat că obligația folosirii logo-ului „.X.” a fost impusă de firma mamă; presupusul avantaj competitiv nu a existat, câtă vreme clienții principali fac parte din grupul Renault Franța, la rândul său client principal al X din Franța;

- referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu serviciile de consultanță, management, cercetare-dezvoltare și reprezentare comercială, nu s-a dovedit furnizarea efectivă, practică a acestora; contractele de prestări servicii nu precizează tarifele, termenele și nici valoarea contractului, astfel că nu se pot face verificări punctuale; înscrisurile prezentate de societate nu sunt relevante, neîndeplinind cerințele pct. 48 din HG nr. 44/2004;

- referitor la contractul de suportare în comun a unor cheltuieli, deși s-au invocat prevederile pct. 7.24 și 7.25 din Ghidul OECD de prețuri de transfer pentru companii multinaționale și administrații fiscale, nu s-a precizat modul de stabilire a valorii fiecărei prestații, considerând că este dificilă sau chiar imposibilă separarea acestora pe fiecare unitate membră a grupului;

- s-a considerat lipsit de semnificație comportamentul fiscal oscilant al contribuabilului în privința cheltuielilor cu serviciile de

asistență generală, cercetare și reprezentare comercială, deși acesta era un argument în sprijinul concluziei organelor fiscale;

- a fost ignorată toată jurisprudența relevantă atașată;
- obligarea sa la plata unor cheltuieli de judecată de 2.000 lei nu este justificată, nefiind în culpă procesuală.

4.Întâmpinarea Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X

Această intimată, reprezentată de Administrația Finanțelor Publice .X., a formulat întâmpinare la data de 6 februarie 2014, solicitând admiterea recursului Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În dezvoltare, intimata a susținut că se impune modificarea sentinței atacate pentru că a fost dată cu aplicarea greșită a legii.

Reluând detaliat constatările organelor de inspecție fiscală, intimata a punctat îndeosebi că dată fiind relația de afiliere existentă cu firma franceză, trebuie ținut seama de prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și pct. 20 al art. 11 din HG nr.44/2004, potrivit cărora se impune probarea prestării în fapt a serviciilor respective și a necesității acestora, în scopul activității proprii a contribuabilului.

5.Apărările intimatei .X.S.R.L.

Intimata .X.S.R.L. nu a formulat întâmpinare, ci și-a prezentat apărările în cuprinsul *notelor de ședință* din 21 februarie 2014 și *concluziilor scrise* din 24 februarie 2014, acte procedurale ample care structurează și sistematizează corespunzător susținerile acestei părți de pe parcursul derulării litigiului fiscal.

Redând rezumativ punctul de vedere al intimatei-reclamante, Înalta Curte reține că, potrivit acesteia, realitatea serviciilor prestate este atestată de mai multe documente.

Starea de fapt a fost corect stabilită de instanța de fond, care a admis efectuarea în cauză a unei expertize fiscale, expertul analizând numărul extrem de mare de documente (foarte multe pe suport electronic) care au reflectat, în opinia intimatei, realitatea prestării serviciilor contestate, astfel încât cheltuielile aferente sunt deductibile fiscal.

Serviciile prestate între societăți aparținând aceluiași grup de firme i-au fost benefice, mai arată intimata, a crescut profitul în perioada de referință, fiind achiziționate în considerarea faptului că structura sa internă nu îi permite asigurarea în regie proprie a

acestui tip de servicii, pe care orice societate independentă le-ar contracta pentru derularea unei activități similare.

Recurenta nu a analizat cheile de alocare, nu a observat că grupul a acționat în limitele trasate de propriul Dosar al prețurilor de transfer, în acord cu limitele din Liniile directoare OECD, preluate și adaptate de normele fiscale ale fiecărui stat membru astfel încât, mai arată intimata, costurile anumitor servicii prestate între societățile aparținând aceluiași grup sunt deductibile la nivelul societății beneficiare a acestor servicii.

Referitor la redevențele achitate pentru utilizarea logo-ului, intimata susține că organul fiscal confundă denumirea comercială a societății cu logo-ul acesteia și pornește de la premisa eronată că societății mamă i-ar incumba o obligație de licențiere gratuită a logo-ului său către filiala sa din România. De asemenea, mai afirmă intimata, nu s-a ținut seama de faptul că logo-ul a fost efectiv utilizat și a generat beneficii comerciale, în condițiile în care orice entitate independentă ar efectua cheltuieli pentru dezvoltarea și/sau utilizarea unui logo propriu.

În privința diverselor servicii prestate de terți în beneficiul societății, s-a arătat că recurenta a examinat superficial contractul de asistență generală prin care s-a asigurat controlatei române un întreg set servicii care i-au permis acesteia funcționarea independentă pe piața din România, fiscul rezumându-se la a puncta că în acest contract nu sunt precizate tarifele aferente serviciilor, termenele și valoarea contractului etc.

Intimata indică în susținerea punctului său de vedere Hotărârea din 27 septembrie 2007, pronunțată în cauza C-146/05, *Albert Collee c. Finanzamt Limburg an der Lahn*, în sensul că organul fiscal are obligația de a da eficiență stării de fapt fiscale reale.

6. Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurente, a susținerilor din întâmpinare, a apărărilor din notele de ședință și concluziile scrise, cât și sub toate aspectele, în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte a ajuns la concluzia că recursul ANAF este fondat, pentru argumentele expuse în continuare.

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 este 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. Automotive Systems din Franța.

Referitor la cadrul normativ aplicabil

Reevaluând cauza pentru a răspunde la criticile recurenței ANAF, Înalta Curte pornește de la premisa 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

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.

Înalta Curte consideră că a doua abordare se impune și, ca urmare, fiscul a procedat legal.

Dispozițiile legale invocate de intimata-reclamantă în susținerea punctului său de vedere au următorul cuprins:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Art. 11 alin.(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

alin.(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. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: ...*

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004:

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

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

Pct.30. *„Metoda împărțirii profitului*

Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente, împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți”

Prevederile legale citate 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, Înalta Curte constată 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 X și RIR SRL, care fac parte din grupul X Franța, 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.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de asistență generală, cercetare și reprezentare comercială

În privința acestor cheltuieli 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.

Înalta Curte reține că potrivit pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aferent art. 21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.*

În plus, la pct.20 din aceleași Norme metodologice, aferent art. 11 din Codul fiscal se arată că:

„În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele :

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități 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. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă ;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt".

Toate contractele de prestări servicii invocate de intimată au fost încheiate cu firma franceză, după cum urmează:

-contractul de asistență generală încheiat la Paris în data de 28.06.2001, serviciile urmând a fi prestate de firma X aparținătoare a grupului de firme "X";

-Acordul de suportare în comun a costurilor" nr.1000/2133/26.05.2005, serviciile urmând a fi prestate de firma X aparținătoare a grupului de firme „IX”;

- contractul de reprezentare comercială semnat la Paris în data de 14.05.2004, serviciile urmând a fi prestate chiar de firma X

Contrar celor reținute de prima instanță, Înalta Curte consideră că intimata-reclamantă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care făceau obiectul contractelor menționate 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 diverșilor 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, Înalta Curte reține 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, Înalta Curte remarcă 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, Înalta Curte constată că intimata-reclamantă nu a reușit să răstoarne prezumția de legalitate de care beneficiază actele administrativ fiscale atacate.

7.Temeiul legal al soluției instanței de recurs

Pentru toate considerentele expuse la punctul anterior, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2004 și art. 312 alin.(1) -(3) din Codul de procedură civilă se va admite recursul Agenției Naționale

de Administrare Fiscală și se va modifica sentința atacată, în sensul respingerii acțiunii .X.S.R.L., ca nefondată.

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

Admite recursul declarat de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva sentinței civile nr..X. din 22 noiembrie 2011 a Curții de Apel .X.-Secția a VIII-a Contencios Administrativ și Fiscal.

Modifică în tot sentința recurată, în sensul că:

Respinge acțiunea formulată de reclamanta .X.S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 26 februarie 2014.

| | | |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| JUDECĂTOR, | JUDECĂTOR, | JUDECĂTOR, |
| X | X | X |

MAGISTRAT ASISTENT,
X

x