

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

**Decizia nr.880**

**Dosar nr.197/43/2009**

**Ședința publică de la 21 februarie 2012**

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

**&&&**

S-a luat în examinare recursul declarat de pârâta Administrația Finanțelor Publice .X. în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală, precum și în numele și pentru Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., împotriva sentinței nr. X din 15 februarie 2011 a Curții de Apel .X. .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

La apelul nominal se prezintă intimata-reclamantă SC .X. SRL .X., reprezentată de avocat .X. .X., lipsă fiind recurenta-pârâtă Administrația Finanțelor Publice .X..

Procedura completă.

Se prezintă referatul cauzei, după care, nemaifiind cereri prealabile de formulat, instanța constată cauza în stare de judecată și acordă cuvântul în susținerea apărărilor.

Având cuvântul, reprezentanta intimatei pune concluzii de respingere a recursului ca nefondat, cu consecința menținerii ca temeinică și legală a sentinței atacate.

În temeiul art. 150 și art. 256 Cod procedură civilă, instanța declară închise dezbaterile și reține cauza în pronunțare.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

Prin acțiunea înregistrată la 17.04.2008 la Tribunalul .X. în dosarul nr.X/102/2008 reclamanta SC .X. SRL Tg.-.X. a solicitat în

contradictoriu cu ANAF și DGFP .X., anularea Deciziei nr..X./25.02.2009 emisă de ANAF, anularea Deciziei de impunere nr..X./05.12.2008 și a Raportului de inspecție fiscală din 05.12.2008, în sensul exonerării de la plata următoarelor sume: .X. lei cu titlu de impozit pe profit suplimentar și .X. lei cu titlu de majorări de întârziere.

În motivarea acțiunii s-a arătat că prin raportul de inspecție fiscală și prin decizia de impunere menționate mai sus s-au stabilit obligații bugetare în sarcina reclamantei.

S-a arătat că prin decizia atacată s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL cu privire la actele prin care s-au stabilit obligațiile de plată suplimentare către bugetul de stat.

În acțiune se menționează că se contestă mai multe puncte din RIF, după cum urmează:

1. Cu referire la Capitolul III din raportul de inspecție fiscală punctele 5.1 și 5.2, este de acord cu sumele constatate, urmând o recalculare acolo unde este cazul a amortizării fiscale și în consecință o restabilire a pierderii fiscale.

S-a arătat că societatea s-a aflat în pierdere fiscală în anii 1-a care s-au constatat nereguli. S-ar impune diferențe de impozit de plată și accesorii aferente doar în cazul în care s-ar admite ca fiind fondate constatările organului de control care fac obiectul capitolului III pct. 5.3 privind prețurile de transfer între societățile afiliate, caz în care s-ar înregistra un profit impozabil.

2. Cu privire la Capitolul III pct. 5.3. din Raportul de Inspecție fiscală s-a menționat că în ce privește taxarea întreprinderilor afiliate trebuie analizată corectitudinea prețurilor de transfer între societățile afiliate și urmărit dacă prin practicarea unor prețuri mai mari sau mai mici decât cele normate s-a urmărit relocarea profiturilor dintr-o țară în alta, în special în vederea evitării unei fiscalități sau alteia.

Conform prevederilor legale, dacă există o suspiciune privind corectitudinea prețurilor de transfer între societățile afiliate, organul fiscal poate solicita un dosar al prețurilor de transfer, în cuprinsul căruia se fundamentează modalitatea prin care s-a ajuns la practicarea prețurilor respective și dacă acestea coincid în marje rezonabile cu cele practicate de alte societăți pe piața liberă pentru produse relativ similare.

S-a specificat că în legislația internă această chestiune este reglementată de ordinul ANAF nr.222/2008.

Dacă analizei dosarului prețurilor de transfer duce la concluzia practicării unor prețuri incorecte, conform art. 11 alin. 2 din Codul fiscal, autoritatea fiscală poate ajusta în cazul unei tranzacții între persoane afiliate suma veniturilor oricărei persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor furnizate. Aceasta este calea urmată și de organul de control în acest caz, în actul contestat acesta stabilind obligații fiscale suplimentare ca urmare a considerației practicării unor prețuri prea mici în relația pe care .X. a avut-o cu societatea mamă din Italia, .X..

Cu privire la suspiciunea practicării unor prețuri incorecte și decizia organelor de control de a le recalcula s-a reținut că s-a făcut o comparare a prețurilor .X. – membră a grupului și Frontalina - client independent.

Reclamanta a apreciat că această comparație este irelevantă deoarece livrarea către .X. s-a efectuat în anul 2008, aflat de altfel în afara perioadei supuse controlului, în timp ce livrările către .X. privesc anii anteriori, adică se compară prețuri din perioade complet diferite.

Un alt argument este că cele două societăți aparțin unor piețe de desfacere diferite. Vânzările către .X. reprezintă peste 90% din producția firmei .X. în timp ce vânzările către .X. sunt doar marginale. Excluzând orice comparație, în relația cu .X., .X. a îndeplinit doar funcțiile specifice activității industriale, asumându-și riscurile de producție, stocuri și transport, în timp ce în relația cu .X., .X. a îndeplinit și funcțiile de căutare de clienți, marketing și publicitate, servicii de garanție, asumându-și și riscurile de piață, încasare și service postgaranție, aceasta din urmă fiind normal a fi remunerată în consecință.

Conceptul fundamental care stă la baza liniilor directive ale Ghidului OECD este cel al principiului lungimii de braț.

Necesitatea înregistrării unui profit suplimentar de către una din societățile afiliate este pusă cel mai bine în evidența prin acceptarea de către OECD ca una din metodele de calcul a prețurilor de transfer să fie „ profit split method” prin care profitul realizat suplimentar se împarte în funcție de anumite criterii între societățile afiliate.

În ce privește necesitatea analizei profitabilității grupului în ansamblul său s-a arătat că marja totală este negativă deci nu este cazul de a se recupera sume impozabile.

Organele fiscale au reținut că există suspiciuni cu privire la înregistrarea în mod constant de pierderi „ într-o evoluție crescătoare”, deși, susține reclamanta, societatea „are o evoluție înspre pozitiv”.

Metoda folosită de către .X. pentru stabilirea prețurilor de transfer este metoda cost plus, metodă considerată tradițională de către Ghidul OECD și acceptată de către organul fiscal.

Metoda de calculație previzională a prețului ( antecalculație), folosită și de .X. este metoda standard cost care presupune realizarea și vânzarea producției la un preț prestabilit determinat prin calcule tehnice pe baza unui buget aprobat de conducerea societății. Această metodă constă în aplicarea unei marje de profit, în cazul nostru de 5% asupra costurilor antecalculate.

Conform metodei standard cost, abaterile costurilor efective față de cele standard sunt suportate direct pe seama rezultatelor și este normal ca aceste abateri să nu fie facturate societății afiliate așa cum pretinde organul de control.

Reclamanta a indicat și faptul că în costul bunurilor, lucrărilor și serviciilor nu se includ elementele care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, detaliind aceste tipuri de cheltuieli.

Aceeași analiză se face și cu privire la costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor.

În opinia reclamantei aplicarea marjei recalculate ar trebui făcută asupra cheltuielilor rămase după eliminarea celor neimputabile producției, adică asupra costurilor, adică, în cazul folosirii metodei standard cost, asupra costurilor antecalculate.

Reclamanta a arătat că metoda cost plus este definită de către Ghid după cum urmează:” o metodă a prețurilor de transfer care uzează de costurile suportate de furnizorul de bunuri într-o tranzacție controlată. La ceste costuri se adaugă o marjă corespunzătoare pentru a se realiza un profit corespunzător având în vedere funcțiile desfășurate ( ținând cont de bunurile folosite și riscurile asumate) și de condițiile pieței.

În ce privește funcțiile îndeplinite de SC .X. SRL se indică funcțiile de căutare de clienți independenți, marketing și publicitate, service de garanție.

Plecând de la eșantionul format în dosarul prețurilor de transfer inspectorii fiscali au eliminat fără absolut nici o bază legală, societățile care au înregistrat la un moment dat pierdere, precum și cele care nu au avut activitate pe toată perioada supusă controlului.

Menținând aceeași rațiune s-a arătat că deoarece SC .X. SRL a înregistrat pierderi nu mai poate face obiectul nici unei comparații.

Reclamanta a arătat că organul fiscal nu a contestat, în actul de control, formarea costurilor totale prestabilite, ci doar a marjei.

Dimpotrivă, organele de inspecție fiscală au reținut că nu exist evenimente deosebite referitoare la prețul materiei prime, care să influențeze costurile.

Concluzia reclamantei a fost că pierderea din anul 2007 se datorează altor cauze decât modului în care a fost stabilit prețul de transfer.

S-a apreciat că o societate poate înregistra pierderi chiar dacă prețurile sunt corect calculate. Concluzia reclamantei a fost aceea că lipsa de performanță operațională a societății nu trebuie să ducă la o recalculare a profiturilor prin majorarea prețurilor de transfer, fiind determinată de o cauză internă, fără legătură cu nivelurile prețurilor de transfer.

Pârâta DGFP .X. a depus întâmpinare și a solicitat respingerea acțiunii.

Argumentele expuse în întâmpinare față de acțiunea reclamantei sunt acelea că actele de control au vizat modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2007, ocazie cu care s-a constatat că societatea a livrat, în perioada arătată, majoritatea producției realizate, către firma .X. Italia, cu care reclamanta este în relații de afiliere, la prețuri mai mici decât prețurile pieței, inferioare prețurilor practicate pe piața internă, în relațiile cu clienții independenți.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacțiile între cele două societăți afiliate nu corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companiile independente, influențând rezultatele financiare ale reclamantei.

În consecință, s-a procedat la ajustarea veniturilor pe baza estimării valorii de plată a tranzacțiilor respective.

Marja de profit a fost stabilită la nivelul medianei intervalului de comparare, valorile acestuia fiind utilizate în aplicarea metodei cost-plus.

Consecința a fost anularea pierderii aferente perioadei verificate și calcularea impozitului pe profit suplimentar.

S-a menționat că la nivelul anului 2003 erau incidente prevederile art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 care prevăd că în cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate, valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

Începând cu 01.01.2004, s-a arătat că sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003, care reglementează același principiu.

A fost detaliată metoda cost-plus, arătându-se modalitatea de calcul al prețului pieței.

S-a arătat că SC .X. SRL are relații de afiliere cu clientul .X. .X. Italia, care deține 75% din capitalul social.

Potrivit constatărilor organului de inspecție fiscală, cu excepția anului 2006, reclamanta a încheiat activitatea cu pierdere într-o evoluție crescătoare, situația fiind determinată, în principal, de livrarea majorității producției din perioada verificată la prețuri sub prețul pieței către .X. Italia.

Prin vânzarea nejustificată a producției la prețul sub nivelul celor de piață, apare o diferență de venituri neevidențiate în contabilitate, care din punct de vedere fiscal, a condus la diminuarea bazei de calcul a profitului impozabil.

S-a arătat că în perioada verificată costul total standard pe produs a fost depășit, abaterile neregăsindu-se în prețul de vânzare al produselor facturate către .X. Italia.

Mai mult, s-a menționat că unele produse din categoria celor livrate către .X. Italia, însă de o calitate inferioară, au fost valorificate pe piața internă la prețuri superioare.

În ce privește calculul majorărilor și penalităților de întârziere s-a arătat că prin contestația administrativă, reclamanta nu a prezentat argumente privind modul de calcul.

În ce privește compararea efectuată de organele de inspecție fiscală, pentru prețurile de transfer, s-a arătat că au fost eliminate, din eșantionul prezentat de reclamantă, societățile cu pierdere.

S-a apreciat ca fiind eronată afirmația reclamantei că marja de profit trebuia recalculată la costurile totale prestabilite și nu la costurile totale efectiv realizate, având în vedere dispozițiile art.42 din Ghidul OECD, care definește metoda cost-plus ca fiind o metodă de prețuri de transfer care uzează de costurile suportate de furnizorul de bunuri, într-o tranzacție controlată. La aceste costuri se adaugă adausul cost-plus corespunzător.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a depus întâmpinare și a solicitat respingerea acțiunii arătând, la fila 152, evoluția pierderilor și detaliind, la filele următoare, principiile care au stat la baza calculării impozitului pe profit suplimentar.

Aceste explicații și detalii sunt asemănătoare cu cele invocate în întâmpinarea depusă de către DGFP .X..

Prin precizarea de acțiune de la fila 184, vol.I, reclamanta a arătat că decizia atacată este Decizia nr.X din 25 februarie 2009, emisă de ANAF și Decizia de impunere nr..X./05.12.2008.

Prin Încheierea din 17 noiembrie 2009 (fila 248 vol.II), instanța a pus în discuția părților cererea formulată de reclamantă cu privire la efectuarea unei expertize contabile în cauză și a admis-o, numind în calitate de expert pe d-na X.

Expertul contabil a depus Raportul de expertiză contabil financiară la filele 277- 407 din vol.II.

La acest raport s-au formulat obiecțiuni de către pârâte, obiecțiuni la care s-a răspuns prin completarea de la filele 431 - 447 din vol.II.

Analizând cererea de chemare în judecată prin prisma motivelor invocate precum și a actelor probelor administrate în cauză, instanța a constatat următoarele:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.X din 05.12.2008 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X., a fost supusă verifică SC .X. SRL pentru perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2007, obiectul inspecției fiind verificarea modului de calcul a impozitului pe profit.

Cu această ocazie s-a constatat nerespectarea unor dispoziții legale și s-au stabilit obligații suplimentare de plată, respectiv impozit pe profit, majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei (filele 23-34 vol.I).

În baza acestui act s-a emis Decizia de impunere nr.X din 05.12.2008 (filele 18-22 vol.I)

Împotriva acestor acte reclamanta a formulat contestație, (filele 78 - 84 vol.I), contestație care a fost respinsă prin Decizia nr.X din 25.02.2009 emisă de ANAF (filele 86-101 vol.I).

Toate aceste acte emise de organele fiscale au făcut obiectul acțiunii formulate de reclamantă.

Având în vedere faptul că aspectele invocate în acțiune necesitau cunoștințe de contabilitate, instanța a dispus efectuarea unei expertize contabile în cauză.

Raportul de expertiză contabilă judiciară a fost întocmit de expertul contabil X și se află la filele 276 - 407 din vol.II.

Împotriva acestui raport de expertiză s-au formulat obiecțiuni de către DGFP .X., obiecțiuni nesuținute prin texte de lege care să combată argumentele legale ale expertului, situație în care instanța a avut în vedere atât conținutul raportului de expertiză întocmit inițial, cât și completarea prin care s-a răspuns la obiecțiuni.

Concluziile expertului contabil (f.338 vol.II) sunt acelea că în urma calculelor efectuate, reclamanta datorează obligații fiscale totale în cuantum de .X. lei, compuse din impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în cuantum de .X. lei.

Prin actele de control atacate s-a vizat modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit în perioada 1 ianuarie 2003 - 31 decembrie 2007, ocazie cu care s-a constatat că societatea a livrat, în perioada arătată, majoritatea producției realizate, către firma .X. .X. Italia, cu care reclamanta este în relații de afiliere, la prețuri mai mici decât prețurile pieței, inferioare prețurilor practicate pe piața internă, în relațiile cu clienții independenți.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacțiile între cele două societăți afiliate nu corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companiile independente, influențând rezultatele financiare ale reclamantei.

Marja de profit a fost stabilită la nivelul medianei intervalului de comparare, valorile acestuia fiind utilizate în aplicarea metodei cost-plus.

Potrivit opiniei expertului (f.337 vol.II), referitor la valoarea medianei calculată de către pârâtă, ca fiind media aritmetică marjelor brute ale celor două societăți rămase după eliminarea de către pârâtă a mai multor societăți independente, este eronată atâta



timp cât prin expertiză s-a demonstrat că se poate calcula valoarea mediane prin extinderea eșantionului prin includerea societăților independente care întrunesc condițiile legale de includere.

Organele de control au reținut că la nivelul anului 2003 erau incidente prevederile art.27 alin.2 din Legea nr.414/2002 care prevăd că în cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate, valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.

Începând cu 01.01.2004, s-a arătat că sunt incidente prevederile art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003, care reglementează același principiu.

În ce privește diferențele ce provin din modul de aplicare a metodei cost-plus, expertul a arătat că acestea provin din modul diferit de aplicare a prevederilor Ghidului OECDE, detaliind modalitatea corectă de calcul (f.337-338 vol.II)

Este adevărat că SC .X. SRL are relații de afiliere cu clientul .X. .X. Italia, care deține 75% din capitalul social.

În opinia părților, prin vânzarea nejustificată a producției la prețul sub nivelul celor de piață, apare o diferență de venituri neevidențiate în contabilitate, care din punct de vedere fiscal, a condus la diminuarea bazei de calcul a profitului impozabil.

Cu privire la acest aspect, expertul contabil a răspuns la obiectivul nr.IV pct.4, 5 și 6 (f.340 vol.II).

Sub acest aspect este necesar să se aibă în vedere faptul că prețurile pentru cantități mai mari de produse vândute este firesc să aibă un preț mai mic decât pentru cantități mai mici vândute unor clienți ocazionali.

Astfel se explică și faptul că unele produse din categoria celor livrate către .X. Italia, însă de o calitate inferioară, au fost valorificate pe piața internă la prețuri superioare.

În ce privește compararea efectuată de organele de inspecție fiscală, pentru prețurile de transfer, s-a arătat că au fost eliminate, din eșantionul prezentat de reclamantă, societățile cu pierdere.

Cu privire la acest aspect expertul a răspuns în mod detaliat la filele 312-315 vol.II, când a analizat aspecte referitoare la stabilirea marjei.

Este important de reținut faptul că expertul contabil și-a motivat atât în fapt cât și în drept fiecare susținere, la raportul de

expertiză fiind depuse și în mod distinct prevederile legale invocate în cuprinsul raportului de expertiză (f.343-355 vol.II).

Pârâtele nu au combătut cu alte texte de lege aceste argumente ale expertului, obiecțiunile formulate fiind nedocumentate.

În condițiile în care prin probele administrate în cauză s-a demonstrat că este eronat calculul privind obligațiile fiscale datorate de societatea reclamantă, instanța a admis acțiunea și a dispus anularea în parte a deciziei atacate, precum și a actelor emise anterior, menținând obligația de plată pentru suma determinată prin raportul de expertiză contabilă.

În baza art.274 C.pr.civ., instanța a obligat pârâtele în solidar la plata cheltuielilor de judecată constând în taxe judiciare și onorariu avocațial.

Împotriva sentinței instanței de fond a declarat recurs pârâta Administrația Finanțelor Publice .X., arătând în esență următoarele:

Inspekția fiscală în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspekție Fiscală și Decizia de impunere criticate a vizat modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit în perioada 01.01.2003 - 31.12.2007, ocazie cu care s-a constatat că societatea a livrat în perioada arătată, majoritatea producției realizate către firma .X. .X. Italia, cu care reclamanta este în relații de afiliere, la prețuri mai mici decât prețurile pieței, inferioare prețurilor practicate pe piața internă în relațiile cu clienții independenți.

Ca atare, organele de inspekție fiscală au stabilit că tranzacțiile între cele două societăți afiliate nu corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, având un impact negativ asupra rezultatelor financiare ale reclamantei, procedând la ajustarea veniturilor acesteia aferente livrărilor către firma afiliată .X. Italia, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective.

În același timp, a fost stabilită marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare, valorile acesteia fiind utilizate în aplicarea metodei cost-plus, cu consecința anulării pierderii aferente perioadei verificate pe seama, veniturilor suplimentare rezultate prin ajustare și a fost determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere aferente calculate în baza prevederilor art. 27, alin.2 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit , pct. 27 din HG nr. 859/2002,

art.11, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.26 din HG nr. 44/2004.

S-a considerat importantă precizarea, că în anul 2003 erau incidente prevederile art.27 alin.2 din Legea nr. 414/2002 - privind impozitul pe profit.

Începând cu 01.01.2004, sunt incidente prevederile art. 11, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Se impune a fi făcută precizarea că SC .X. SRL .X., are relații de afiliere cu clientul .X. Italia, care deține 75% din capitalul social, așa cum rezultă din cap. II, pct.2 și pct.11 din Raportul de inspecție fiscală nr. X/09.12.2008.

Potrivit constatării organelor de inspecție fiscală, cu excepția anului 2006, reclamanta a încheiat activitatea cu pierdere într-o evoluție crescătoare, aceasta cifrându-se în anul 2007, la nivelul sumei de .X. lei, situația fiind determinată în principal de livrarea majorității producției din perioada verificată, la prețuri sub prețul pieței către firma .X. .X. Italia. Totodată s-a reținut că obiectivul fundamental al înființării și funcționării unei întreprinderi este acoperirea cheltuielilor efectuate și obținerea unui profit, fiind puțin probabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să livreze produse pe perioade îndelungate de timp, la prețuri care nu permit realizarea de profit, așa cum de altfel este prevăzut și la pct. 1.52 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer: „ o companie independentă nu va fi gata să tolereze prețuri care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în acești termeni.

În speța de față, prin vânzarea nejustificată a majorării producției realizată de reclamantă către o firmă afiliată, la prețuri situate sub nivelul prețurilor practicate pe piață, apare o diferență de venituri neevidențiate în contabilitate, care din punct de vedere fiscal a condus la diminuarea bazei de calcul a profitului impozabil.

S-a menționat că potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, pe baza verificării dosarului prețurilor prezentat de societate cu adresa nr. X/15.09.2008, s-a conchis că în perioada verificată, costul total standard pe produs a fost depășit, abaterile respective neregăsindu-se în prețul de vânzare al produselor facturate societății afiliate .X. .X. Italia și totodată calculele de stabilire a medianei intervalului de comparare nu sunt conforme cu rezultatul

obținut prin aplicarea metodologiei de calcul redată la art. 2 din anexa nr.1 la Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/08.02.2008, privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, unde se specifică: „ (1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.

Mai mult, unele produse, din sortimentația care a făcut obiectul livrărilor către firma .X. X Italia, însă de o calitate inferioară, au fost valorificate (pe piața internă, respectiv firmei .X., la prețuri mult superioare celor practicate în relația cu firma .X. X Italia, ceea ce probează o dată în plus faptul că prețurile la livrările de produse către firma afiliată din Italia nu sunt la nivelul prețurilor de piață.

Din analiza anexei nr. 14 „Situția privind stabilirea marjei de profit la nivelul medianei calculate”, rezultă că organele de inspecție fiscală, pe baza datelor din eșantionul luat în analiză în dosarul prețurilor de transfer depus de reclamanta-intimată, au stabilit marja de profit la nivelul medianei stabilită pentru fiecare an din perioada 2003 - 2007, în temeiul prevederilor art. 2, alin. 4 din anexa nr. 1 la Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/2008, care dispune: „dacă nu se poate identifica valoarea mediană, se face media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.”

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, în mod temeinic și legal au procedat la ajustarea veniturilor reclamantei prin aplicarea la costurile de exploatare aferente livrărilor către firma afiliată X Italia a marjei de profit corespunzătoare fiecărui an, rezultatele obținute fiind adăugate la aceste costuri, determinându-se în acest mod veniturile suplimentare în condițiile prețurilor de piață, astfel cum rezultă din anexa nr. 15, la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere pierderea în sumă de X lei, înregistrată la societate în perioada verificată, organele de in mod legal au anulat această pierdere pe seama veniturilor suplimentare rezultate din ajustarea veniturilor și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care, în mod corect Agenția Națională de Administrare Fiscală a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de societate pentru această sumă.

Deoarece în sarcina reclamantei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, iar prin contestația administrativă, reclamanta

nu a prezentat argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, în mod temeinic și legal s-a reținut că SC .X. SRL datorează și suma totală de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”

Nu a putut și nu poate fi reținută afirmația reclamantei în opinia căreia „suspiciunea privind practicarea unor prețuri sub nivelul prețurilor de piață a apărut ... ca urmare a comparării unor produse vândute atât către .X. cât și .X., deoarece prezentarea în RIF a prețurilor la câteva produse de calitate superioară vândute firmei .X. Italia comparativ cu aceleași sortimente, dar de calitate inferioară, livrate firmei românești .X. a fost făcută cu titlu exemplificativ, motivat de faptul că în eșantionul cu cele 10 firme cuprinse în anexa nr. 13, la RIF. nu figurează și societatea .X..

Referitor la afirmația că organele de inspecție fiscală au recalculat eșantionul și au recalculat marja de profit: „*eliminând fără nici o bază reală societățile care au înregistrat la un moment dat pierdere precum și pe cele care nu au avut activitate pe toată perioada controlului*”, organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe prevederile art. 3.3 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer, potrivit cărora metoda Cost-plus este definită ca o metodă a profiturilor comparabile, iar stabilirea prețurilor la lungime de braț: „*presupune compararea profiturilor rezultate din anumite tranzacții controlate cu profiturile rezultate din tranzacții comparabile între companii independente*”. Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru a realiza compararea în sensul prevederilor din ghidul OECD pentru prețurile de transfer, au eliminat din eșantion societățile cu pierdere, iar pentru a fi mai aproape de situația reclamantei, au fost eliminate și societățile care nu au desfășurat activitate pe toată perioada verificată și cele care au fost înființate numai pe parcurs.

Important de precizat este că societățile luate în comparație au fost dintre cele prezentate de reclamanta însăși în eșantion, astfel încât, mențiunea reclamantei referitoare la reprezentativitatea eșantionului utilizat pentru comparație, în sensul că nu ar fi fost respectate dispozițiile normelor europene cu privire la mărimea sa, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei astfel cum eronat a reținut prima instanță în sentința recurată, aceasta nefiind prevăzută de vreun text de lege.

Nici susținerea reclamantei - intimată, potrivit căreia „nu poate concepe rescrierea conturilor sale în condițiile în care acest lucru ar duce la adâncirea pierderilor .X., ambele societăți înregistrând în perioada menționată pierdere sau un profit operațional minim" nu a putut fi reținută de organul administrativ jurisdicțional deoarece nici o firmă nu este dispusă să înregistreze pierderi repetate pe perioade îndelungate și fără să impună măcar recuperarea costurilor de producție așa cum s-a întâmplat în cazul reclamantei-intimate.

Este eronată, afirmația societății conform căreia „prin aplicarea metodei cost-plus, inspectorii ar fi trebuit să aplice marja de profit recalculată de ei la costurile totale prestabilite și nu la costurile totale efectiv realizate" aceasta în considerarea faptului că potrivit ar. 42 din Ghidul OECD pentru prețurile de transfer, metoda cost-plus este definită ca fiind o metodă de prețuri de transfer care izează de costurile suportate de furnizorul de bunuri, într-o tranzacție controlată. La aceste se adaugă adaosul cost-plus corespunzător...."

În ceea ce privește metoda standard cost la care reclamanta face referire, aceasta metodă poate fi folosită pentru determinarea costului în activitatea de producție, în acest sens fiind luate în considerare „nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat" așa cum prevede art.130, alin. 1 și 2 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificat, amortizate cu directivele europene.

Prin urmare, datele utilizate pentru determinarea costurilor și stabilirea prețurilor de vânzare a producției, trebuie mereu revizuite și ajustate, astfel încât rezultatele, respectiv costurile și prețurile să fie în concordanță cu condițiile existente la un moment dat pe piață, în scopul acoperirii cheltuielilor efectuate și obținerii de profit.

Pe baza verificării dosarului prețurilor prezentat de reclamantă cu ocazia controlului s-a desprins concluzia că în perioada verificată costul total standard pe produs a fost depășit, abaterile respective neregăsindu-se în prețul de vânzare al produselor facturate.

De asemenea calculele de stabilire a medianei intervalului de comparare nu sunt conforme cu rezultatul obținut prin aplicarea

metodologiei de calcul, redată la art. 2, anexa. 1 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, unde se reglementează „ (1) Marja de comparație reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente”

Organele de inspecție fiscală au mai constatat faptul că unele produse din sortimentele care au făcut obiectul livrărilor către firma afiliată, însă de calitate mult inferioară, au fost valorificate pe piața internă la prețuri mult superioare celor practicate în relația cu firma afiliată.

În ceea ce privește cuantumul cheltuielilor de judecată, acordat de prima instanță, aceasta avea obligația de a face aplicarea dispozițiilor art. 274 alin. (3) Cod de procedură civilă, care prevăd că „Judecătorii au însă dreptul să mărească sau să micșoreze onorariile avocaților, potrivit cu cele prevăzute în tabloul onorariilor minimale, ori de câte ori vor constata motivat că sunt nepotrivit de mici sau de mari, față de valoarea pricinii sau munca îndeplinită de avocat”.

În acest sens, în literatura de specialitate se arată că instanțele judecătorești sunt îndreptățite să reducă onorariul avocațial în cadrul operației de determinare a cheltuielilor de judecată (a se vedea în acest sens Ioan Leș, *Tratat de drept procesual civil*, ALL BECK, 2005)

Referitor la același aspect, prin Decizia nr. .X./25.09.2001 publicată în R.D.C nr. 6/2002, instanța supremă a statuat că „...onorariile avocaților sunt negociabile și se stabilesc prin contractul de asistență juridică, însă acest contract nu este opozabil terților din proces și ca atare, în raport de natura litigiului și după criteriile prevăzute de art. 274 alin (3) Cod de procedură civilă instanța poate majora sau micșora nu onorariul avocatului ci suma pe care o va include în cheltuielile de judecată cu titlu de onorariu de avocat”.

Recursul este fondat și urmează a fi admis, iar hotărârea primei instanțe va fi modificată, însă, numai în privința cuantumului cheltuielilor de judecată.

În condițiile în care, în soluționarea pricinii, se impunea rezolvarea unor probleme de strictă specialitate în materie fiscală, instanța de judecată a admis efectuarea unei expertize de

specialitate. Expertul a răspuns punctual obiectivelor fixate de către instanța de judecată (filele 248-250, vol. 2 al dosarului de fond) și a ajuns la concluzia , parțial diferită de cea a organelor de control ale autorității pârâte, că reclamanta SC .X. SRL datorează la bugetul de stat suma de .X. lei, compusă din impozit pe profit suplimentar, la care se adaugă majorările de întârziere, față de cele reținute în actele de control întocmite, în sensul că suma datorată cu acel titlu este de .X. lei plus majorările de întârziere aferente.

În expertiza efectuată în cauză au fost puse în evidență erorile comise de către organele de control cu ocazia recalculării prețurilor de transfer pentru întreaga perioadă verificată, pe baza metodei cost-plus, arătându-se că diferențele dintre calculele din expertiză și cele din actele de control rezultă din modul de determinare a costurilor asupra căruia a fost aplicată marja.

Concluziile expertizei nu au fost combătute de către pârâte, care nu au cerut efectuarea unei contraexpertize, mulțumindu-se să formuleze obiecțiuni, cu privire la care instanța de judecată a observat cu îndreptățire că nu sunt documentate.

Instanța de fond a admis în parte acțiunea reclamantei SC .X. SRL și, în consecință, a anulat, în parte, actele administrativ fiscale atacate, menținând obligația de plată a reclamantei pentru suma de 307.484 lei, soluție întemeiată pe concluziile expertizei.

Împotriva acestei hotărâri au declarat recurs autoritățile publice pârâte, însă Înalta Curte constată că în memoriul de recurs nu sunt dezvoltate critici propriu zise la adresa sentinței atacate. Practic, pârătele au reluat pasaje din actul de control reiterând argumentele care au condus la imputarea impozitului pe venit suplimentar, astfel cum rezultă din decizia contestată de către reclamantă.

În concret, pârății au repetat că tranzacțiile între cele două societăți afiliate nu corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, cu impact negativ asupra rezultatelor financiare ale reclamantei, astfel că au procedat la ajustarea veniturilor acesteia, aferente livrărilor către firma afiliată .X. Italia, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective, indicând textele de lege pe care le consideră aplicabile în cauză.

În privința hotărârii primei instanțe, Înalta Curte a constatat că aceasta este legală și temeinică, sentința bazându-se pe concluziile probei științifice administrate în cauză, în cadrul căreia



expertul desemnat a examinat actele contabile puse la dispoziție și a formulat concluzii temeinic fundamentate, în baza prevederilor legale incidente în cauză.

Astfel, expertul a stabilit că se impunea luarea în calcul doar a anilor fiscali 2005 și 2007, având în vedere că pentru anii 2003, 2004 și 2006 prețurile de transfer practicate au fost la nivelul prețului de piață, astfel încât este corectă concluzia din expertiză că veniturile suplimentare nerealizate prin practicarea unor prețuri de transfer sub prețul de piață sunt în cuantum de X lei, nu la nivelul stabilit de organele de control. Apare, așadar cu evidență eroarea comisă de către organele de control care au luat în considerare și anii fiscali 2003, 2004 și 2006, cu toate că în condițiile practicării prețului de piață este în afara oricărei discuții că tranzacțiile între cele două societăți afiliate s-ar fi desfășurat în alte condiții decât cele în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente. Așa fiind, pentru anii fiscali respectivi nu se poate vorbi despre un impact negativ asupra rezultatelor financiare ale reclamantei, care să reclame ajustarea veniturilor acesteia aferente livrărilor către .X. .X. Italia.

Raportându-se, prin urmare, la anii fiscali 2005 și 2007, în vederea stabilirii veniturilor nerealizate de SC .X. SRL prin practicarea unor prețuri de transfer sub prețul de piață, expertul a stabilit că veniturile care ar fi trebuit realizate prin practicarea unor prețuri de piață la suma de X lei, astfel cum s-a pronunțat și instanța de fond.

Expertul a mai pus în evidență modul eronat de aplicare a metodei de calcul folosite de organele de control, constând în determinarea costurilor .X., asupra cărora se aplică marja. Expertul a arătat că organele de control s-au limitat la o estimare pur matematică a acestor costuri ignorând prevederile ghidului OECD, referitoare la costurile de producție.

În determinarea impozitului suplimentar pe profit, organele de control au eliminat din eșantionul avut la dispoziție societățile comerciale care au avut pierderi accidentale. De asemenea, din eșantion au fost eliminate și societățile care nu au desfășurat activitate în toți anii din intervalul de timp supus verificării. S-a reținut, în mod corect, că procedeuul nu este conform prevederilor ghidului OECD, deoarece, potrivit dispozițiilor de la pct.1.52 din respectivul ghid, trebuia luat în considerare că și companiile afiliate,

la fel ca și companiile independente, pot suporta pierderi reale, dar și că o companie independentă nu va tolera pierderi care continuă pe un termen nedefinit. În concluzie, contrar procedurii organelor de control, în eșantion trebuiau menținute societățile care au realizat pierderi în mod întâmplător, așa cum a făcut expertul.

În ceea ce privește calculul marjei de profit, în actul de control aceasta a fost determinată prin aplicarea medianei aritmetice a două marje de profit brut aferente a două societăți independente, în timp ce expertul a realizat calculul pe baza marjei de profit a unui interval de 7-9 societăți independente, ceea ce, cu atât mai mult, dă consistență concluziilor probei științifice administrate în cauză.

În fine, prima instanță a statuat corect că în condițiile în care organele fiscale nu au contestat formarea costurilor totale prestabilite, ar fi trebuit, prin utilizarea metodei cost-plus, să aplice marja de profit recalculată la aceste costuri și nu la costurile totale efectiv realizate, în acest fel marja fiind aplicată nu numai asupra cheltuielilor verificate și stabilite ca fiind incorect realizate de către reclamantă, ci și asupra cheltuielilor în privința cărora nu au avut nicio obiecție.

Așadar, constată Înalta Curte, soluția primei instanțe, pe fond, este temeinică și legală, în raport de cele mai sus arătate.

În schimb, hotărârea instanței este nelegală strict sub aspectul aplicării dispozițiilor art. 274 alin.3 din Codul de procedură civilă, referitoare la acordarea cheltuielilor de judecată, în condițiile în care deși acțiunea a fost admisă în parte, au fost acordate integral cheltuielile solicitate de reclamantă. Având ca reper textul de lege precitat, instanța de control judiciar urmează să admită recursul și să modifice quantumul acestor cheltuieli de la X lei la X lei.

Față de cele ce preced, Înalta Curte, în temeiul art. 312 alin.1 Cod procedură civilă, raportat la art. 304 pct.9 din același act normativ, va admite recursul și va modifica în parte sentința atacată, în sensul că va reduce quantumul cheltuielilor de judecată de la X lei la X lei.

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

Admite recursul declarat de pârâta Administrația Finanțelor Publice .X. în numele și pentru Agenția Națională de Administrare Fiscală, precum și în numele și pentru Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., împotriva sentinței nr. X din 15 februarie 2011 a Curții de Apel .X. .X. - Secția comercială, contencios administrativ și fiscal.

Modifică în parte sentința atacată, în sensul că reduce cuantumul cheltuielilor de judecată de la X lei la X lei.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 21 februarie 2012.

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**JUDECĂTOR,**  
X

**MAGISTRAT ASISTENT,**