ICCJ – Impozit pe profit. Caracter deductibil al cheltuielilor. Servicii prestate între firme aparținând aceluiași grup. Persoane afiliate. Sarcina probei

R O M Â N I A

ÎNALTA CURTE DE CASAŢIE ŞI JUSTIŢIE

SECŢIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ŞI FISCAL

Decizia nr. 974/2014	Dosar nr. 9068/2/2009

Şedinţa de la 26 februarie 2014

Asupra recursului de faţă;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Circumstanţele cauzei

Prin acţiunea înregistrată pe rolul Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, reclamanta I.A.S.R. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş, a solicitat anularea deciziei Direcţiei de soluţionare a contestaţiilor din 21 iulie 2009, Deciziei de impunere din 12 februarie 2009 emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspecţie fiscală şi a raportului de inspecţie fiscală din 12 februarie

2009 întocmit de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş – Administraţia Finanţelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul Control Fiscal şi, pe cale de consecinţă, să se constate inexistenţa obligaţiilor fiscale suplimentare constatate, şi anume: 669.391 RON cu titlu de impozit pe profit şi, respectiv, 422.547 RON 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 C. fisc., nu sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanţă, management sau alte prestări servicii în ipoteza în care contribuabilul nu poate justifica necesitatea prestării acestora şi nu există încheiat un contract.

Reclamanta a susţinut că, în speţă, au fost încheiate contracte pentru diferitele tipuri de servicii care au fost prestate în beneficiul societăţii şi, prin urmare, cheltuielile aferente acestora sunt deductibile.

Cu privire la redevenţele achitate pentru utilizarea logo-ului, reclamanta a arătat că sunt îndeplinite prevederile art. 21 alin. (1) din C. fisc. pentru determinarea profitului impozabil, potrivit cărora sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile care presupun identificarea unui comportament similar în cazul unor entităţi independente, care nu aparţin aceluiaşi grup.

Reclamanta menţionează că redevenţele s-au achitat în baza contractului privind utilizarea anumitor elemente de proprietate intelectuală încheiat cu I.A.S. Franţa şi că organul fiscal confundă denumirea comercială a societăţii cu logo-ul acesteia. Cheltuielile în discuţie reprezintă cheltuieli aferente utilizării logo-ului, iar nu numelui companiei.

Referitor la celelalte cheltuieli (cu serviciile de consultanţă, reprezentare, IT, etc.) reclamanta a arătat, de

asemenea, că se impune recunoaşterea caracterului lor deductibil, fiind îndeplinite condiţiile legale.

Pârâta a formulat întâmpinare prin care a solicitat respingerea acţiunii ca neîntemeiată, reiterând considerentele deciziei de soluţionare a contestaţiei administrative.

2. Hotărârea Curţii de Apel

Curtea de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal, prin Sentinţa nr. 7829 din 22 decembrie 2011, a admis acţiunea formulată de reclamanta I.A.S.R. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş, a dispus anularea Deciziei din 21 iulie 2009, a Deciziei de impunere din 12 februarie 2009, emise de către Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş şi a raportului de inspecţie fiscală din 12 februarie 2009 şi exonerarea reclamantei de plata sumelor stabilite prin aceste acte administrative.

Totodată, a obligat pe pârâte la plata sumei de 2.000 RON cu titlu de cheltuieli de judecată către reclamantă, constând în onorariu de expert.

Pentru a pronunţa această soluţie, instanţa de fond a constatat că analiza prezentei cauze vizează deductibilitatea unor servicii prestate între societăţi aparţinând aceluiaşi grup de firme.

Instanţa 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 societăţile din Franţa pentru reprezentare, asistenţă, consultanţă de specialitate, fără acest consult societatea neputând realiza implementarea tehnologiei producătorului de

componente pentru industria auto; aşa fiind, acestea reprezintă cheltuieli deductibile, fiind necesare optimizării producţiei, nefiind aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din C. fisc.

În privinţa acestor cheltuieli, instanţa de fond a mai reţinut că reprezintă cheltuieli deductibile, întrucât sunt îndeplinite următoarele condiţii: (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 şi au fost aferente obţinerii de venituri de către societate.

Referitor la redevenţele achitate pentru utilizarea logo-ului, pentru care s-a stabilit impozitul profit suplimentar în cuantum de 49.313 RON, instanţa de fond a constatat că sunt îndeplinite prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 573/2003.

De asemenea, instanţa de fond a avut în vedere faptul că obligaţia de licenţiere gratuită a logo-ului societăţii din Franţa către filiala sa din România nu se regăseşte în legislaţia aplicabilă şi, în plus, ar fi contrară principiilor de funcţionare ale unei pieţe libere şi, mai ales, scopului comercial al oricărei societăţi comerciale ale cărei acte valide presupun un beneficiu comercial, iar asociatul unic al societăţii 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 preţurilor de transfer la nivel de grup şi conformă cu exigenţele fiscale aplicabile reclamantei, instanţa de fond a reţinut că procentul determinat în urma unor studii de piaţă tipice materiei a fost stabilit ca limită de referinţă a valorii serviciilor care ar putea fi facturate sau, mai clar, care ar trebui facturate în condiţii optime şi ia în calcul estimarea utilităţii derivate

a serviciilor la nivelul I.R.

În ceea ce priveşte serviciile financiare, de consultanţă în domeniul resurselor umane, de servicii de comunicare, achiziţii, IT, operaţiuni şi management, instanţa de fond a constatat îndeplinirea cumulativă a celor două condiţii de deductibilitate a acestor cheltuieli, respectiv serviciile au fost efectiv prestate şi a fost dovedită necesitatea acestora prin prisma activităţilor desfăşurate.

Astfel, contractul de asistenţă generală încheiat de către reclamantă cu I.A.S.M. Franţa a asigurat reclamantei I. în mod efectiv beneficiul unei întregi arii de servicii financiare, de consultanţă în domeniul resurselor umane, de servicii de comunicare, achiziţii, IT, operaţiuni şi management, servicii care au fost prestate în beneficiul I. şi care reprezintă platforma de bază pe care se dezvoltă orice entitate comercială care acţionează pe piaţa producătorilor de echipamente auto, aceste servicii având un caracter benefic pentru dezvoltarea reclamantei.

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

În concluzie, instanţa de fond a reţinut că auditul intern al reclamantei a confirmat greşeala contabilă iniţială şi 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 însuşi efecte fiscale definitive şi, în niciun caz, nu echivalează cu recunoaşterea nedeductibilităţii cheltuielilor în discuţie, astfel încât erorile de înregistrare în evidenţa contabilă nu

pot avea drept consecinţă pierderea dreptului de deducere.

3. Recursul declarat de către Agenţia Naţională de Administrare Fiscală

Împotriva sentinţei curţii de apel a formulat recurs în termen legal Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, invocând motivul prevăzut de art. 304 pct. 9 C. proc. civ.

Recurenta combate hotărârea atacată sub următoarele aspecte:

· s-a reţinut greşit că dispoziţiile art. 48 din Normele metodologice de aplicare a C. fisc. date în interpretarea dispoziţiilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., adaugă la lege; organele fiscale nu au pus la îndoială existenţa contractelor de prestări servicii, ci au constatat lipsa documentelor justificative care să ateste că respectivele servicii au fost efectiv prestate în interesul societăţii contestatoare;

· în privinţa impozitului pe profit aferent cheltuielilor cu redevenţele achitate pentru utilizarea logo-ului nu s-a avut în vedere relaţia de afiliere existentă cu I.A.S. din Franţa şi nici prevederile art. 11 pct. 20 din H.G. nr. 1840/82004 pentru modificarea şi completarea H.G. nr. 44/2004; în raport de contractul din 17 mai 2004 nu s-a observat că obligaţia folosirii logo-ului “I.” a fost impusă de firma mamă; presupusul avantaj competitiv nu a existat, câtă vreme clienţii principali fac parte din grupul R. Franţa, la rândul său client principal al I.A.S. din Franţa;

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

· referitor la contractul de suportare în comun a unor cheltuieli, deşi s-au invocat prevederile pct. 7.24 şi 7.25 din Ghidul Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică de preţuri de transfer pentru companii multinaţionale şi administraţii fiscale, nu s-a precizat modul de stabilire a valorii fiecărei prestaţii, considerând că este dificilă sau chiar imposibilă separarea acestora pe fiecare unitate membră a grupului;

· s-a considerat lipsit de semnificaţie comportamentul fiscal oscilant al contribuabilului în privinţa cheltuielilor cu serviciile de asistenţă generală, cercetare şi reprezentare comercială, deşi acesta era un argument în sprijinul concluziei organelor fiscale;

· a fost ignorată toată jurisprudenţa relevantă ataşată;

· obligarea sa la plata unor cheltuieli de judecată de 2.000 RON nu este justificată, nefiind în culpă procesuală.

4. Întâmpinarea Direcţiei Generale Regională a Finanţelor Publice Ploieşti

Această intimată, reprezentată de Administraţia Finanţelor Publice Argeş, a formulat întâmpinare la data de 6 februarie 2014, solicitând admiterea recursului Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

În dezvoltare, intimata a susţinut că se impune modificarea sentinţei atacate pentru că a fost dată cu aplicarea greşită a legii.

Reluând detaliat constatările organelor de inspecţie fiscală, intimata a punctat îndeosebi că dată fiind relaţia de afiliere existentă cu firma franceză, trebuie ţinut seama de prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 şi pct. 20 al art. 11 din H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora se impune probarea prestării în fapt a serviciilor respective şi a necesităţii acestora, în scopul activităţii proprii a

contribuabilului.

5. Apărările intimatei I.A.S.R. SRL

Intimata I.A.S.R. SRL nu a formulat întâmpinare, ci şi-a prezentat apărările în cuprinsul notelor de şedinţă din 21 februarie 2014 şi concluziilor scrise din 24 februarie 2014, acte procedurale ample care structurează şi sistematizează corespunzător susţinerile acestei părţi de pe parcursul derulării litigiului fiscal.

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

Starea de fapt a fost corect stabilită de instanţa 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 societăţi aparţinând aceluiaşi grup de firme i-au fost benefice, mai arată intimata, a crescut profitul în perioada de referinţă, fiind achiziţionate 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 activităţi similare.

Recurenta nu a analizat cheile de alocare, nu a observat că grupul a acţionat în limitele trasate de propriul Dosar al preţurilor de transfer, în acord cu limitele din Liniile directoare ale Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică, preluate şi adaptate de normele fiscale ale fiecărui stat membru astfel încât, mai arată intimata, costurile anumitor servicii prestate între societăţile aparţinând aceluiaşi grup sunt deductibile la nivelul societăţii beneficiare a acestor servicii.

Referitor la redevenţele achitate pentru utilizarea logo-ului, intimata susţine că organul fiscal confundă denumirea comercială a societăţii cu logo-ul acesteia şi porneşte de la premisa eronată că societăţii mamă i-ar incumba o obligaţie de licenţiere gratuită a logo-ului său către filiala sa din România. De asemenea, mai afirmă intimata, nu s-a ţinut seama de faptul că logo-ul a fost efectiv utilizat şi a generat beneficii comerciale, în condiţiile în care orice entitate independentă ar efectua cheltuieli pentru dezvoltarea şi/sau utilizarea unui logo propriu.

În privinţa diverselor servicii prestate de terţi în beneficiul societăţii, s-a arătat că recurenta a examinat superficial contractul de asistenţă generală prin care s-a asigurat controlatei române un întreg set servicii care i-au permis acesteia funcţionarea independentă pe piaţa din România, fiscul rezumându-se la a puncta că în acest contract nu sunt precizate tarifele aferente serviciilor, termenele şi valoarea contractului etc.

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

6. Considerentele Înaltei Curţi asupra recursului

Examinând sentinţa atacată prin prisma criticilor recurentei, a susţinerilor din întâmpinare, a apărărilor din notele de şedinţă şi concluziile scrise, cât şi sub toate aspectele, în temeiul art. 304^1 C. proc. civ., Înalta Curte a ajuns la concluzia că recursul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală este fondat, pentru argumentele expuse în continuare.

Intimata-reclamantă I.A.S.R. SRL a supus controlului de legalitate pe calea prevăzută de art. 218 alin. (2) din C. proc. fisc. Decizia nr. 264 din 21 iulie 2009 prin care

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor i-a respins ca neîntemeiată contestaţia formulată împotriva Deciziei de impunere din 12 februarie 2009 emisă de Direcţia Generală a Finanţelor Publice Argeş – Activitatea de Inspecţie Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de 1.091.938 RON, reprezentând:

· 669.391 RON – impozit pe profit suplimentar;

· 422.547 RON – majorări de întârziere aferente.

Atât în etapa administrativă, cât şi în cea judiciară a litigiului criticile de nelegalitate s-au structurat pe două paliere, susţinându-se de societate că prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din C. fisc. au fost greşit aplicate de fisc, câtă vreme s-a făcut dovada existenţei contractelor în baza cărora s-au efectuat cheltuielile şi că structura de afaceri a unei multinaţionale presupune centralizarea anumitor servicii ale căror costuri au fost stabilite pe baza unor chei de alocare, conform recomandărilor Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică.

În abordarea problematicii cu care a fost învestită, Curtea de apel a interpretat corect dispoziţiile art. 21 alin. (4) lit. m) din C. proc. fisc., în sensul că existenţa unor contracte reprezintă o condiţie necesară pentru recunoaşterea deductibilităţii cheltuielilor cu serviciile, nu însă şi suficientă, câtă vreme potrivit textului legal indicat şi normelor date în aplicare, contribuabilul trebuie să demonstreze, cumulativ, că serviciile au fost efectiv prestate, că au fost în conexiune directă cu activitatea societăţii, fiind aferente obţinerii de venituri de către aceasta.

Trecând apoi la aplicarea cadrului legal la situaţia de fapt fiscală, curtea de apel a ajuns la o concluzie care nu este împărtăşită de instanţa de control judiciar, pentru că nu ţine seama de valoarea probatorie a înscrisurilor depuse de

intimata-reclamantă, în contextul raportului de afiliere existent cu societatea I.A.S. din Franţa.

Referitor la cadrul normativ aplicabil

Reevaluând cauza pentru a răspunde la criticile recurentei Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, Înalta Curte porneşte de la premisa că, potrivit art. 65 alin. (1) din C. proc. fisc., contribuabilul are sarcina probei în dovedirea situaţiei de fapt fiscale, respectiv în dovedirea caracterului deductibil al cheltuielilor cu serviciile referitoare la:

· utilizarea logo-ului (sigla şi însemnele I.),

· asistenţă generală,

· cercetare-dezvoltare,

· reprezentare comercială

efectuate în perioada supusă inspecţiei fiscale: 1 ianuarie 2006 – 30 septembrie 2008.

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

Pentru a stabili dacă organele fiscale au procedat legal, trebuie clarificat dacă în analiza deductibilităţii unor cheltuieli cu serviciile prestate între societăţi aparţinând aceluiaşi grup de firme, trebuie să se acorde prevalenţă limitelor trasate de Dosarul preţurilor de transfer (al grupului) care se încadrează în Liniile directoare ale Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică sau este necesar a se verifica prioritar îndeplinirea condiţiilor legale pentru recunoaşterea caracterului deductibil, chestiunea cheilor de alocare şi, implicit, a costurilor fiind subsecventă.

Înalta Curte consideră că a doua abordare se impune şi, ca

urmare, fiscul a procedat legal.

Dispoziţiile legale invocate de intimata-reclamantă în susţinerea punctului său de vedere au următorul cuprins:

Legea nr. 571/2003 privind C. fisc.:

Art. 11 alin. (1): “La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.

alin. (2): În cadrul unei tranzacţii între persoane afiliate, autorităţile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta preţul de piaţă al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacţiei. La stabilirea preţului de piaţă al tranzacţiilor între persoane afiliate se foloseşte cea mai adecvată dintre următoarele metode: ..

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind preţurile de transfer emise de Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind C. fisc. aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

Pct. 23. “La estimarea preţului de piaţă al tranzacţiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode: ..

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind preţurile de transfer emise de Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică”.

Pct. 30. “Metoda împărţirii profitului

Metoda împărţirii profitului se foloseşte atunci când tranzacţiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente astfel încât nu este posibilă identificarea

unor tranzacţii comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obţinut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacţii şi împărţirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporţional cu profitul care ar fi fost obţinut de către persoane independente, împărţirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate şi a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacţii de către fiecare persoană profiturile trebuie împărţite astfel încât să reflecte funcţiile efectuate, riscurile asumate şi activele folosite de către fiecare dintre părţi".

Prevederile legale citate pornesc de la premisa că, din raţiuni evidente, preţurile tranzacţiilor derulate între persoane afiliate se pot abate de la "preţul de piaţă" pe care l-ar plăti "persoane independente" şi 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 şi nici că decizia managerială "este în mod cert opozabilă terţilor şi produce efectele fiscale ale unei cheltuieli efectuate în vederea realizării scopului societăţii", cum susţine intimata.

Orice contribuabil care optează pentru a considera deductibile anumite cheltuieli trebuie să demonstreze potrivit art. 21 alin. (1) din C. fisc. că acestea sunt "efectuate în scopul realizării de venituri impozabile". Totodată, potrivit alin. (4) lit. m) din acelaşi articol, "nu sunt deductibile .. cheltuielile cu serviciile de management, consultanţă, asistenţă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităţilor desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte".

Cu alte cuvinte, agentul economic are libertate deplină în a achiziţiona 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 şi, ca urmare, fiscul 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 documentaţia justificativă aferentă prezentată.

Referitor la cheltuielile cu logo-ul I.

Contrar celor reţinute 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 piaţă", cea mai mare parte a producţiei fiind livrată către societăţile A.D. SA şi R.I.R. SRL, care fac parte din grupul R. Franţa, client principal al I.A.S. din Franţa. Mai mult, dată fiind specificitatea produselor vândute: sisteme de alimentare cu combustibil pentru gama de automobile create de grupul R., ideea unei promovări pe alte pieţe a acestora nu prezintă consistenţă.

De altfel, intervenirea contractului din 17 mai 2004 privind utilizarea denumirii şi logo-ului se justifică exclusiv prin finalitatea obţinerii redevenţei de 0,5% din cifra de afaceri a subsidiarei din România, pentru că acest element era deja înregistrat la Registrul Comerţului Argeş (conform certificatului de transcriere de menţiuni din 13 iunie 2001), fiind specificate culoarea, dimensiunea şi caracterele literelor.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de asistenţă generală, cercetare şi reprezentare comercială

În privinţa acestor cheltuieli organele fiscale au reţinut că nu s-a probat "prestarea efectivă" a serviciilor respective iar instanţa fondului, preluând concluziile expertului contabil B.G., a conchis în sens contrar.

Înalta Curte reţine că potrivit pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind C. fisc., aferent art. 21 alin. (4) lit. m) din C. fisc.:

“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanţă, asistenţă sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiţii:

– serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuţie, precizarea serviciilor prestate, precum şi tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durata de desfăşurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situaţii de lucrări, procese-verbale de recepţie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piaţă sau orice alte materiale corespunzătoare;

– contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităţilor desfăşurate”.

În plus, la pct. 20 din aceleaşi Norme metodologice, aferent art. 11 din C. fisc. se arată că:

“În cazul serviciilor de administrare şi conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanţă sau funcţii similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societăţii-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remuneraţie pentru aceste activităţi, în măsura în care baza lor legală este relaţia juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entităţi.

Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entităţi furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în preţul bunurilor şi în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare şi serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care foloseşte aceste servicii luând în considerare relaţia juridică dintre ele, numai pentru propriile condiţii, ţinând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie sa fie prestate în fapt. Simpla existenţă 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 asistenţă generală încheiat la Paris în data de 28 iunie 2001, serviciile urmând a fi prestate de firma I.A.S.M. aparţinătoare a grupului de firme "I.";

– acordul de suportare în comun a costurilor din 26 mai 2005, serviciile urmând a fi prestate de firma I.A.S.R. aparţinătoare a grupului de firme "I.";

– contractul de reprezentare comercială semnat la Paris în data de 14 mai 2004, serviciile urmând a fi prestate chiar de firma I.A.S.

Contrar celor reţinute de prima instanţă, Înalta Curte consideră că intimata-reclamantă nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care făceau obiectul contractelor menţionate au fost efectiv prestate.

Nu s-au prezentat situaţii de lucrări, procese-verbale de recepţie, studii de fezabilitate şi altele asemenea care să facă credibile susţinerile părţii. 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 conţinând: listă de mărci folosite în România, articole de presă, grafice privind influenţa diverşilor parametri asupra activităţii, informaţii extrase de pe internet, grafic de control al calităţii ş.a.m.d. demonstrează realitatea prestării serviciilor.

Pe aceeaşi linie, a abordării superficiale, se poziţionează şi expertul contabil care conchide în sensul că "anexele facturilor demonstrează efectivitatea serviciilor prestate" şi că "facturile au fost emise respectând prevederile privind formarea preţurilor de transfer", ataşând în justificarea opiniei sale contractele anterior menţionate, grafice, tabele, lista serviciilor, adică nici un document relevant.

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

Cât priveşte trimiterea pe care intimata o face la Hotărârea din 27 septembrie 2007 pronunţată de Curtea de Justiţie a Comunităţilor Europene în cauza C-146/05 Albert Collee c. Finanzamt Limburg an der Lahn, deşi aceasta este pronunţată în materia TVA iar situaţia de fapt din cauza de faţă este diferită, Înalta Curte reţine concluzia potrivit căreia "operaţiunile trebuie să fie impozitate luându-se în considerare caracteristicile lor obiective" care se degajă şi din considerentele ce preced.

Nu în ultimul rând, Înalta Curte remarcă inconsecvenţa comportamentului fiscal al intimatei care iniţial (la 30 iunie 2006 şi 30 septembrie 2006) a înregistrat drept cheltuieli deductibile toate cheltuielile cu serviciile de asistenţă generală, cercetare şi reprezentare comercială, schimbând

tratamentul fiscal la închiderea exerciţiului financiar 2006, la fel procedând şi cu cheltuielile efectuate în 2007, până la 30 septembrie 2008.

Conchizând în această privinţă, Înalta Curte constată că intimata-reclamantă nu a reuşit să răstoarne prezumţia de legalitate de care beneficiază actele administrativ fiscale atacate.

7. Temeiul legal al soluţiei instanţei de recurs

Pentru toate considerentele expuse la punctul anterior, în temeiul art. 20 din Legea nr. 554/2004 şi art. 312 alin. (1) – (3) din C. proc. civ. se va admite recursul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală şi se va modifica sentinţa atacată, în sensul respingerii acţiunii I.A.S.R. SRL, ca nefondată.

PENTRU ACESTE MOTIVE

ÎN NUMELE LEGII

D E C I D E

Admite recursul declarat de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală împotriva Sentinţei civile nr. 7829 din 22 noiembrie 2011 a Curţii de Apel Bucureşti, secţia a VIII-a contencios administrativ şi fiscal.

Modifică în tot sentinţa recurată, în sensul că:

Respinge acţiunea formulată de reclamanta I.A.S.R. SRL, în contradictoriu cu pârâtele Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti, ca nefondată.

Irevocabilă.

Pronunţată, în şedinţă publică, astăzi 26 februarie 2014.