



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5 , .X., CP 050741

Tel : + 021 319 97 54

Fax : + 021 336.85.48

Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 512 / 2015

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. **A_SLP 2462/23.11.2015**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./18.11.2015 asupra contestației formulate de S.C..X. S.R.L.-în insolvență, cu sediul în .X., CUI .X., prin administrator special, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.10.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.10.2015.

S.C..X. S.R.L. - în insolvență solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.10.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi/ majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./07.10.2015, respectiv data de **08.10.2015**, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe actul administrativ fiscal contestat, aflat în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată în data

de **06.11.2015** sub nr..X., conform ștampilei Registraturii generale a D.G.A.M.C. aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, S.C..X. S.R.L. figurând la poziția .X. din Anexa nr.1 la O.P.A.N.A.F. nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C..X. S.R.L.-în insolvență, denumită în continuare S.C..X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C..X. S.R.L. solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.10.2015, respectiv pentru impozitul pe profit aferent deficiențelor constatate la pct.2, pct.3 și pct.7 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.10.2015 în anul 2013, precum și pentru accesoriile aferente.

A. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente acțiunilor achiziționate de la S.C..X. S.A., înregistrate în anul 2013 în contul 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” și în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” în corespondență cu contul 263 „Imobilizări financiare interese de participare”, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au omis tocmai caracterul vădit economic al tranzacției analizate, motivat de faptul că societatea a urmărit să devină proprietarul majoritar al S.C..X. S.A. ca urmare a achiziționării unui număr de 50 plus 1 din acțiunile respectivei societăți, fiind interesată de terenul în suprafață de 11.710,45 mp. deținut în .X..

Contestatara aduce în susținere o serie de înregistrări: contracte de vânzare-cumpărare nr..X./2007 și nr..X./2007, certificat și aviz de urbanism, Hotărârea Consiliului local .X. și Raport de evaluare întocmit în luna februarie 2009 de S.C. .X. S.R.L.

Deoarece suma a fost achitată către S.C..X. S.A., unicul scop fiind dobândirea de proprietăți și edificarea de proiecte aducătoare de venituri impozabile, contestatara consideră că nu sunt incidente speței prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, susține că, urmare prăbușirii pieței imobiliare, contestatara nu a mai putut susține financiar tranzacția, nemaivând resurse să achite ratele, astfel încât S.C..X. S.A. a executat contractul de garanție reală imobiliară și a reintrat în posesia acțiunilor.

Astfel, contestatara combate constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora cheltuielile în sumă de .X. lei nu au legătură cu activitatea proprie și nu sunt aferente veniturilor realizate, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și invocă în susținere prevederile pct.23 lit.d) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

B. Referitor la suma de .X. lei reprezentând pierdere netă provenită din „*diferența dintre veniturile rezultate din diferențe de curs valutar favorabile și cheltuielile rezultate din diferențe de curs valutar nefavorabile*” aferente acțiunilor achiziționate de la S.C..X. S.A., contestatara susține că este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală, deoarece respectiva tranzacție a fost perfectată în valută și a condus la momentul efectuării plății ratelor din prețul contractului la diferențe de curs valutar, atât pozitive, cât și negative.

Astfel, societatea arată că suma de .X. lei a fost corect înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, conform prevederilor art.185 și art.186 din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Contestatara consideră că nefinalizarea cu succes a contractului de vânzare-cumpărare de acțiuni încheiat cu S.C..X. S.A., nu poate constitui o dovadă, în sensul interpretării date de organele de inspecție fiscală, respectiv că aceste cheltuieli nu ar fi fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

C. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente unor împrumuturi acordate către S.C. .X. S.R.L. și către S.C. .X. S.R.L., contestatara arată că, deși nu a înregistrat venituri din acordarea acestor împrumuturi, scopul urmărit la momentul încheierii contractelor de împrumut a fost să susțină economic respectivele entități afiliate și de a obține profit din oportunitățile pe care le oferea piața imobiliară în perioada 2007- 2008.

Contestatara consideră că îi sunt incidente prevederile art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S.C..X. S.R.L. în calitate de asociat unic al S.C. .X. S.R.L. a întreprins toate demersurile în vederea edificării unui proiect rezidențial pe terenul situat în .X., obținând chiar și autorizația de construire, dar urmare lipsei surselor de finanțare, .X. Bank a executat ipoteca instituită asupra respectivului imobilul la momentul acordării creditului.

Faptul că dobânda aplicată respectivelor contracte de împrumut nu a fost cea practică de instituțiile de credit este motivat tocmai de relația de afiliere dintre respectivele persoane juridice, contestata invocând în susținere dispozițiile art.2158 alin.2 din Noul Cod Civil care stipulează că, atunci când o persoană acordă un împrumut, fără a o face cu titlu profesional, nu îi sunt aplicabile prevederile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancale.

Contestata invocă în susținere prevederile art.1 alin.1, art.2 și art.6 din O.G. nr.13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, justificând cu acte necesitatea susținerii economice a „societăților fiice” în vederea derulării proiectelor imobiliare.

Astfel, faptul că tranzacția se realizează la un preț mai mic sau mai mare decât prețul de piață, este fără relevanță în ceea ce privește calificarea tranzacției, suma impozabilă fiind considerată cea primită efectiv ca urmare a respectivei tranzacții, iar nu o sumă estimată pe baza unor criterii obiective, în sensul cauzei C 285/10 care face trimitere la cauza C 412/03 din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În concluzie, ajustarea cheltuielilor societății concretizată în recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit aferent perioadei verificate, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este întemeiată.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C..X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-M .X./07.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.10.2015, contestată.

Obiectul de activitate constă în lucrări de demolare a construcțiilor.

A. Referitor la cheltuielile înregistrate în anul 2013 în contul 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” și contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” în corespondență cu contul 263 „Imobilizări financiare interese de participare”, organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C..X. S.R.L. a încheiat două contracte de vânzare - cumpărare de acțiuni ale S.C. .X. S.A. nr. .X./30.04.2009 și nr. .X./30.04.2009 urmate de trei acte adiționale, prin care se obliga să achiziționeze de la .X. 1.350.000 acțiuni deținute de acesta la S.C. .X. S.A în valoare de .X. euro.

Conform contractului nr. .X./18.05.2009 de garanție reală mobilă pe acțiuni încheiat între S.C..X. S.R.L. și .X. a fost constituit în favoarea acestui creditor, un drept de garanție reală mobilă asupra acțiunilor în număr de

1.350.000 în valoare de .X. lei, garanția constituită producând efecte, în cazul în care cumpărătorul nu achita trei rate consecutive.

Astfel, societatea contestatară a achitat o parte din valoarea acțiunilor, conform scadențarului, respectiv suma de .X. lei, însă datorită neachitării a două rate lunare consecutive, achiziția acțiunilor nu s-a finalizat.

Urmare neîndeplinirii condițiilor contractuale legate de obligația plății ratelor lunare, vânzătorul a executat garanția constituită și astfel S.C. .X. S.A. a redevenit proprietarul pachetului de 50% din acțiunile deținute de S.C..X. S.R.L. în acel moment, aspect consemnat prin adresa nr..X./11.03.2014 emisă de Oficiul Național al Registrului Comerțului privind furnizarea de informații extinse.

Contestatară a înregistrat suma de .X. lei în luna decembrie 2013, în contul 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” și suma de .X. lei în contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, în corespondență cu contul 263 „Imobilizări financiare interese de participare”, conform Notei contabile nr. .X./31.12.2013, respectivele cheltuieli având înscrisă explicația “cost valoare acțiuni pierdute”.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, reprezentanții societății au declarat prin Nota explicativă nr..X./29.09.2015 că suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) regăsită în contul 263 „Imobilizări financiare interese de participare”, s-a datorat deprecierei istorice a valorii acțiunilor dintre data înregistrării cumpărării acțiunilor și data pierderii acestora, ca urmare a neachitării ratelor scadente conform contract”, iar înregistrarea în conturile de cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil a fost considerată ca o “penalitate contractuală”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu pot fi considerate penalități contractuale sau depreciări ale titlurilor de participare, ca urmare a obligațiilor contractuale, cu atât mai mult cu cât societatea contestatară a calculat și înregistrat printr-o singură notă contabilă, o diferență cumulată de valoare, raportându-se la suma exprimată în euro a acțiunilor care faceau obiectul contractului de vânzare-cumpărare și ulterior, al celui de garanție reală mobilă.

Deoarece achiziția de acțiuni la S.C. .X. S.A. nu a fost finalizată, aceasta nu a constituit o sursă de venituri pentru contestatară, organele de inspecție fiscală au reconsiderat conținutul economic al tranzacției, în temeiul prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au constatat nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil la 31.12.2013, calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractelor de vânzare-cumpărare acțiuni și de garanție reală mobilă pe acțiuni ale S.C. .X. S.A. încheiate între S.C..X. S.R.L. și .X., contestatara a înregistrat în evidențele contabile cheltuielile determinate de diferențe favorabile și nefavorabile de valoare a titlurilor de participare.

Contestatara a efectuat actualizarea valorii acțiunilor față de valoarea istorică a acestora, înregistrând suma de .X. lei în contul 765 "*Diferențe favorabile de curs*" și suma de .X. lei în contul 665 "*Diferențe nefavorabile de curs*", ambele în corespondență cu contul 269 "*Vărsăminte de efectuate pentru imobilizări financiare*".

Din analiza tuturor documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că diferența dintre veniturile rezultate din diferențele de curs favorabile și cheltuielile rezultate din diferențele de curs nefavorabile a rezultat o pierdere netă în sumă de .X. lei, ca urmare a tratamentului fiscal eronat aplicat de societate pentru tranzacția nefinalizată privind intrarea în posesie a acțiunilor deținute de .X. la S.C. .X. S.A.

Deoarece pierderea netă în sumă de .X. lei rezultată din diferențele de curs înregistrate a influențat artificial rezultatul contabil și fiscal al anului 2009, suma nefiind aferentă unor venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au procedat la corectarea bazei de impunere a impozitului pe profit, calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 modificările și completările ulterioare.

C. Referitor la împrumuturile acordate către societățile din grup, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C..X. S.R.L. a acordat în data de 01.07.2006 un împrumut în sumă de .X. lei către societatea afiliată, S.C. .X. S.R.L., conform contractului de împrumut FN/01.07.2006 pentru promovarea proiectului imobiliar .X., cu o dobândă stipulată de 0,01 % pe an.

Suma inițial împrumutată a fost suplimentată prin încheierea unor acte adiționale, astfel că în perioada ianuarie 2009 - iunie 2015, S.C..X. S.R.L. a împrumutat S.C. .X. S.R.L. cu suma de .X. lei din care suma de .X. lei a fost compensată prin :

- cesiuni de creanță - .X. lei,
 - majorarea aportului de capital social - .X. lei,
 - returnare împrumut - .X. lei,
- rămânând un împrumut nerambursat în sumă de .X. lei.

De asemenea, contestatara a acordat în perioada ianuarie 2009 - iunie 2015, mai multe împrumuturi societății afiliate S.C. .X. S.R.L. în sumă de .X. lei, tot cu dobânda de 0,01 %.

Suma de .X. lei a fost utilizată pentru majorarea capitalului social la S.C. .X. S.R.L. rămânând un împrumut nerambursat de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au analizat dacă dobânda practică între societățile afiliate respectă principiul prețului de piață și dacă converge spre dobânda care ar fi fost agreată între persoane independente pentru astfel de servicii de creditare, în condiții comparabile.

În urma analizei informațiilor publicate în buletinele statistice ale Băncii Naționale a României și a informațiilor statistice oficiale publicate pe site-ul propriu al instituției bancare cu privire la dobânzile percepute de instituțiile de credit din România în perioada 2009 - 2015, în condiții libere de piață pentru împrumuturile obținute de societăți nefinanciare de la bănci, în condiții similare împrumuturilor acordate de societatea contestată.

Organele de inspecție fiscală au utilizat criteriile de selecție :

- moneda-ron,
- tipul debitorului-societate nefinanciară,
- valoarea principalului și maturitatea stabilită inițial,

fiind selectate din informațiile publicate, ratele de dobândă acordate pentru credite în lei, de către societăți nefinanciare, pentru o perioadă cuprinsă între 1 și 5 ani pentru diferite tipuri de credite, cu valoarea până la un milion de euro, cu perioada inițială fixă a ratei dobânzii mai mare de un an și mai mică de 5 ani inclusiv.

Ulterior, a fost calculată media aritmetică a ratelor de dobândă aferente tipurilor de credite selectate pentru analiză.

Organele de inspecție fiscală au constatat că rata dobânzii percepută de S.C..X. S.R.L. în perioada 2009 - 2015 pentru împrumuturile acordate societăților fiice, respectiv 0,01 % este inferioară mediei ratelor de dobândă percepute pentru împrumuturile comparabile acordate de instituțiile de credit din România, cuprinse între 5,45 - 19,21 % .

Mai mult, societatea contestată a încheiat contracte de credit în lei și valută cu Banca .X. în perioada verificată :

- contractul de credite nr. .X./23.04.1998 care prevede *“împrumutatul acceptă nivelul actual al dobânzii curente de 55 % pe an”*,

- contractul de credite consolidat nr. .X./24.04.2014 care prevede *“dobânda curentă aplicabilă pentru prezentul contract este ROBOR la 3 luni și o marjă de 2,90 pp pe an”* și faptul că *“banca reeșalonează împrumutatului creditul restant în sumă de .X. lei ce va fi utilizat sub forma de Overdraft, prin transformarea creditului restant și credit curent.”*

Totodată, prevede că *“banca reeșalonează dobânzile și creanțele restante în sumă de .X. lei, prin transformarea lor în datorii curente și le amână la plată, până la data scadenței finale a creditului”*.

- contractul de credit nr..X./10.09.2007 prin care se împrumută pentru investiții suma de .X. euro cu o dobândă curentă aplicabilă la 6 luni + 2,75%

pe an, care se poate mări cu 1-2 procente, în condițiile înregistrării unor restanțe la plata ratelor.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C..X. S.R.L. a acordat credite societăților din grup, cu o dobândă de 0,01% pe an, în condițiile în care aceasta plătește dobânzi de aproximativ 6-8% pe an societăților bancare.

Prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, administratorul societății a precizat că: *“nu s-a încasat dobânda stipulată în contract, cu precizarea că nici împrumuturile nu au fost restituite din lipsă de lichidități la societățile respective). S.C. .X. S.R.L. a acordat aceste împrumuturi în considerarea calității ei de asociat (asociat unic la S.C. .X. S.R.L. și respectiv și coasociat în cotă de 50 % la S.C. .X. S.R.L. al societăților împrumutate, urmărind să preîntâmpine pierderi mai mari pentru societate decât în cazul în care nu ar fi acordat aceste împrumuturi. Persoanele juridice menționate nu sunt persoane independente, ci părți afiliate”.*

Organele de inspecție fiscală au constatat, pe baza răspunsului administratorului, faptul că nu a fost încasată vreo dobândă pentru aceste împrumuturi acordate unor societăți afiliate, la care contestatară are 100 %, respectiv 50 % cotă de participare la capitalul social, iar noțiunea de *“pierderi mai mari”*, nu a fost detaliată în vreun fel de administrator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ratele de dobândă percepute de contestatară de la S.C. .X. S.R.L. și respectiv S.C. .X. S.R.L. în perioada verificată, respectiv 0,01 % pe an, este inferioară ratelor de dobândă percepute pentru împrumuturile comparabile acordate de instituțiile de credit din România (cuprinsă între 5.45% - 19.21%) luate ca referință de comparație, dar și ratelor de dobândă aferente creditelor luate de societatea contestatară de la persoane independente, societăți bancare, în speță Banca .X..

În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, dobânzile deductibile sunt limitate la nivelul ratei dobânzii de referință a B.N.R., corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei, conform prevederilor art. 23 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu a înregistrat venituri din acordarea de împrumuturi către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., la nivelul la care ar fi încasat dacă acestea se efectuau către persoane independente și au procedat la ajustarea veniturilor societății cu suma de .X. lei, cu efectul recalculării bazei de impozitare a impozitului pe profit pe perioada verificată, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea

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

Aferent acestei deficiențe, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestată, impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Având în vedere și alte deficiențe constatate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestată impozit pe profit suplimentar aferent căruia au fost calculate, dobânzi și penalități de întârziere, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7, art.120¹ alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu ratele lunare achitate conform contractelor de vânzare-cumpărare de acțiuni încheiate cu S.C. .X. S.A.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă cheltuielile cu ratele lunare achitate conform contractelor de vânzare-cumpărare de acțiuni încheiate cu S.C. .X. S.A. sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2013, precum și asupra pierderii nete rezultate din diferențele de curs valutar înregistrate, în condițiile în care tranzacția de acțiuni nu a fost finalizată, iar vânzătorul a executat garanția constituită, redevenind proprietarul pachetului de 50% din acțiunile deținute de contestatară.

În fapt, S.C..X. S.R.L. a înregistrat în conturile de cheltuieli deductibile fiscal, respectiv în contul 664 „*Cheltuieli privind investițiile financiare cedate*” și în contul 665 „*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*”, suma de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor lunare achitate, conform Notei contabile nr. .X./31.12.2013, respectivele cheltuieli au înscrisă explicația “*cost valoare acțiuni pierdute*”.

Potrivit prevederilor din contractele de vânzare - cumpărare de acțiuni ale S.C. .X. S.A. nr. .X./30.04.2009 și nr. .X./30.04.2009, contestatara se obliga să achiziționeze de la .X. 1.350.000 acțiuni deținute de acesta la S.C. .X. S.A în valoare de .X. euro, iar conform contractului nr..X./18.05.2009 de garanție reală mobilă pe acțiuni încheiat între S.C..X. S.R.L. și .X. a fost constituit în favoarea acestui creditor, un drept de garanție reală mobilă asupra acțiunilor în număr de 1.350.000 în valoare de .X. lei, garanția

constituită producând efecte, în cazul în care cumpărătorul nu achita trei rate consecutive.

Deoarece societatea contestatară a achitat o parte din valoarea acțiunilor, conform scadențarului, respectiv suma de .X. lei, dar nu a mai achitat două rate lunare consecutive, achiziția acțiunilor nu a fost finalizată, motiv pentru care vânzătorul a executat garanția constituită și astfel S.C. .X. S.A. a redevenit proprietarul pachetului de 50% din acțiunile deținute de S.C..X. S.R.L. la acel moment.

Societatea a efectuat actualizarea valorii acțiunilor față de valoarea istorică a acestora, înregistrând suma de .X. lei în contul 765 *"Diferențe favorabile de curs"* și suma de .X. lei în contul 665 *"Diferențe nefavorabile de curs"*, ambele în corespondență cu contul 269 *"Vărsăminte de efectuate pentru imobilizări financiare"*, rezultând o pierdere netă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au reconsiderat conținutul economic al tranzacției de acțiuni de la S.C. .X. S.A., în temeiul prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că această tranzacție nefinalizată nu a constituit o sursă de venituri pentru contestatară, calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au corectat baza de impunere a impozitului pe profit pe anul 2013 cu pierderea în sumă de .X. lei rezultată din diferența existentă între veniturile rezultate din diferențele de curs favorabile și cheltuielile rezultate din diferențele de curs nefavorabile, calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, coroborate cu prevederile pct.22 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :*”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”*.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Referitor la diferențele de curs valutar la pct.185 (1) și pct.186 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

“185. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, o tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate:

- a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;*
- b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută;*

c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datoriile exprimate în valută.

186. - La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz”.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.10.2015 detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea ratelor lunare achitate conform contractelor de vânzare - cumpărare de acțiuni ale S.C. .X. S.A. nr. .X./30.04.2009 și nr. .X./30.04.2009.

La art. 5 din contractul nr. .X./30.04.2009 încheiat între contestatară și S.C. .X. S.A. se precizează că prețul celor 1.350.000 acțiuni achiziționate reprezentând 50 % din capitalul social al S.C. .X. S.A. este de .X. lei reprezentând „*plata integrală care este efectuată către cumpărător*”, iar prin contractul nr. .X./30.04.2009 se prevede că pentru o acțiune, prețul era de .X. euro.

Suma achitată de contestatară a fost înregistrată în contul 664 „*Cheltuieli privind investițiile financiare cedate*” și în contul 665 „*Cheltuieli din diferențe de curs valutar*” în corespondență cu creditul contului 263 „*Interese de participare*” cu ajutorul căruia se ține evidența titlurilor sub forma intereselor de participare, pe care entitatea le deține în capitalul întreprinderilor asociate.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că, deși prin Nota contabilă nr. .X./31.12.2013, respectivele cheltuieli înregistrate aveau înscrisă explicația „*cost valoare acțiuni pierdute*”, prin Nota explicativă nr..X./29.09.2015, existentă în copie la dosarul cauzei, se precizează că suma de .X. lei, regăsită în contul 263 „*Imobilizări financiare interese de participare*”, a fost înregistrată în conturile de cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, fiind considerată eronat de către contestatară drept o „*penalitate contractuală*”.

Astfel, invocarea de contestatară a prevederilor pct.23 lit.d) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.21 din Legea nr.571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

„23. În sensul [art. 21](#) alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele :

d) dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor”,

nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele dispoziții legale sunt aplicabile numai pentru cheltuielile cu dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente, ori contestatara nu a probat cu documente justificative prevăzute de legiuitor, că ar fi vorba despre o *“penalitate contractuală”*, ci a înregistrat cheltuielile în sumă de .X. lei în evidența contabilă proprie cu explicația *“cost valoare acțiuni pierdute”*, conform Notei contabile nr. .X./31.12.2013.

Se reține că, în susținerea deductibilității cheltuielilor cu achiziția de acțiuni, contestatara a depus, la contestație, o serie de documente, respectiv: contracte vânzare-cumpărare nr..X./2007 și nr..X./2007, certificat și aviz de urbanism, Hotărârea Consiliului local .X. și Raport de evaluare întocmit în luna februarie 2009 de S.C. .X. S.R.L, despre care organul de soluționare apreciază că acestea justifică numai achiziționarea de terenuri în anul 2007 în vecinătatea terenurilor deținute de S.C. .X. S.A. cu scopul S.C..X. S.R.L. de a dezvolta în zonă un proiect rezidențial, aspect recunoscut de altfel prin Nota explicativă nr..X./29.09.2015 dată în timpul inspecției fiscale.

De altfel, toate argumentele de la pct.II.1 și pct.II.2 din contestație, motivează nefinalizarea contractelor de vânzare-cumpărare de acțiuni încheiate cu S.C. .X. S.A., motivată de criza economică, urmată de prăbușirea dramatică a pieței imobiliare și imposibilitatea achitării ratelor lunare, fără însă să clarifice legătura acestor cheltuieli cu achiziționare de acțiuni ale S.C. .X. S.A. cu propriile operațiuni impozabile, respectiv caracterul lor economic.

Mai mult, pierderea pachetului de acțiuni deținute la S.C. .X. S.A. în valoare de .X. lei, aspect recunoscut de societate, fără vreo intenție de acțiune în vederea recuperării, probează încă o dată, absența unui scop economic al tranzacției efectuate.

Deoarece achiziția de acțiuni, nu a fost finalizată, fiind urmată de executarea garanției constituite, S.C. .X. S.A. redevenind proprietarul pachetului de acțiunile deținute de S.C..X. S.R.L. la acel moment, suma de .X. lei nu are conținut economic, această practică nefiind utilizată în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite în relațiile dintre entități independente.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod legal au reconsiderat tranzacțiile cu acțiuni, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece la data înregistrării lor, aceste cheltuieli nu au generat venituri la nivelul societății contestată și au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Se reține că în urma tranzacției nefinalizate privind intrarea în posesie a acțiunilor deținute de .X. la S.C. .X. S.A, din diferența existentă între veniturile rezultate din diferențele de curs favorabile și cheltuielile rezultate din diferențele de curs nefavorabile a rezultat pierdere netă în sumă de .X. lei.

Deoarece, această sumă a influențat artificial rezultatul contabil și fiscal al anului 2009, fără să fie aferentă unor venituri impozabile, care reprezintă criteriul esențial stabilit de legiuitor pentru acordarea deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la corectarea bazei de impunere a impozitului pe profit, calculând în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu acțiunile achiziționate de la S.C. .X. S.A., rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent împrumuturilor acordate către societățile afiliate S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă S.C..X. S.R.L. avea obligația ajustării bazei de impozitare pentru impozitul pe profit cu contravaloarea veniturilor nerealizate aferente acordării de împrumuturi către societăți afiliate, în condițiile în care contestatara nu a încasat dobânda stipulată în contractele de împrumut încheiate cu respectivele societăți.

În fapt, în perioada verificată, S.C..X. S.R.L. a împrumutat societatea afiliată S.C. .X. S.R.L. cu suma de .X. lei, cu dobânda de 0,01 % prevăzută la art.3.1 lit.c) Obligațiile împrumutatului unde se specifică: *“împrumutul se acordă fără dobândă, dacă împrumutul nu va fi restituit, împrumutatul se obliga să plătească o dobândă de 0, 01 % pe an, dobândă care va fi achitată odată cu restituirea ultimei rate din suma împrumutată”*.

De asemenea, contestatara a acordat în perioada ianuarie 2009 - iunie 2015 împrumuturi în sumă de .X. lei către societatea afiliată, S.C. .X. S.R.L., tot cu o dobândă stipulată de 0,01 % pe an.

Organele de inspecție fiscală au analizat informațiile publicate în buletinele statistice ale B.N.R. și informațiile statistice oficiale publicate pe site-ul propriu al instituției bancare cu privire la dobânzile percepute de instituțiile de credit din România în perioada 2009 - 2015, constatând că rata dobânzii percepută de S.C..X. S.R.L. în perioada 2009 - 2015 pentru împrumuturile acordate societăților afiliate, respectiv 0,01 % este inferioară mediei ratelor de dobândă percepute pentru împrumuturile comparabile acordate de instituțiile de credit din România, cuprinse între 5,45 - 19,21 % .

Din analiza contractelor de credit în lei și valută încheiate cu Banca .X. în perioada verificată, s-a constatat că S.C..X. S.R.L. a acordat credite societăților afiliate, împrumuturi cu o dobândă de 0,01% pe an, în condițiile în care a plătit dobânzi de aproximativ 6-8% pe an societăților bancare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu a înregistrat venituri din acordarea de împrumuturi către S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L, la nivelul la care ar fi încasat dacă acestea se efectuau către persoane independente și au procedat la ajustarea veniturilor societății cu suma de .X. lei, cu efectul recalculării bazei de impozitare a impozitului pe profit pe perioada verificată, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent acestei deficiențe, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatate, impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art.19 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să

difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer”;

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu cele ale pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizată în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului)”.

Din textul de lege invocat se reține că un contribuabil care acordă un împrumut unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru

asemenea serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului.

Din punctul de vedere al scopului generic al unei societăți comerciale, rezultă în mod cert că aceasta nu are competența de a acorda împrumuturi fără dobândă, deoarece acest tip de operațiune nu poate fi calificată ca fiind un act de comerț, mai precis S.C..X. S.R.L. nu are competența legală de a face astfel de operațiuni cu titlu gratuit, fără ca acestea să fie impozitate.

Natura contractuală a societății comerciale este conferită de manifestarea de voință a fondatorilor de a se asocia în vederea realizării unor acte de comerț. Această natură convențională impune în mod necesar procesului de constituire, organizare și funcționare a societății comerciale unele elemente structurale și funcționale esențiale, cum sunt: încheierea între asociați a unui act constitutiv (pactul societar) constituirea și conservarea unui capital social (fondul comun constituit prin aporturile asociaților și care formează patrimoniul inițial al societății comerciale), intenția asociaților de a conlucra în vederea obținerii de profit, pentru a-l distribui între ei (affectio societatis) și scopul societății - de a realiza profit prin acte de comerț.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.10.2015 detaliate la Cap.II din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că rata de dobândă de 0,01 % pe an, percepută de contestatară în perioada verificată de la S.C. .X. S.R.L. și respectiv S.C. .X. S.R.L, este inferioară ratelor de dobândă percepute pentru împrumuturile comparabile acordate de instituțiile de credit din România, cuprinsă între 5.45% - 19.21%, luate ca referință de comparație, dar și ratelor de dobândă aferente creditelor luate de societatea contestatară de la persoane independente, societăți bancare, în speță Banca .X..

Se reține că S.C..X. S.R.L. este asociat unic la S.C. .X. S.R.L. și respectiv coasociat în cotă de 50 % la S.C. .X. S.R.L.

Într-o economie de piață, este normal ca orice tranzacție comercială să aibă un caracter economic, inclusiv între persoanele afiliate, deci și activitatea desfășurată de S.C. .X. S.R.L. nu este una caritabilă, mai ales în condițiile în care societatea deținea resurse financiare și mijloacele necesare construirii ansamblurilor rezidențiale, respectiv dotare materială, personal calificat, experiența în construcții și deci putea obține profit în nume propriu din „oportunitățile pe care le oferea piața imobiliară în perioada 2007 - 2008”, în loc să ofere împrumuturi cu o dobândă foarte mică.

Acordarea de împrumuturi fără dobândă este contrară scopului pentru care s-a înființat și funcționează o societate comercială, aceasta neavând aptitudinea legală de a acorda gratuități, nici chiar în cazul acordării de împrumuturi fără dobândă firmelor afiliate.

De altfel, prin Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale, administratorul societății a precizat că: "nu s-a încasat dobânda stipulată în contract, cu precizarea că nici împrumuturile nu au fost restituite din lipsă de lichidități la societățile respective). S.C. .X. S.R.L. a acordat aceste împrumuturi în considerarea calității ei de asociat (asociat unic la S.C. .X. S.R.L. și respectiv și coasociat în cotă de 50 % la S.C. .X. S.R.L.) al societăților împrumutate, urmărind să preîntâmpine pierderi mai mari pentru societate decât în cazul în care nu ar fi acordat aceste împrumuturi. Persoanele juridice menționate nu sunt persoane independente, ci părți afiliate".

Astfel, societatea nu a contestat afilierea societăților implicate în operațiunea de împrumut și recunoaște că trebuie recuperate la finalizarea proiectelor *"împrumuturile plus dobânzile aferente"*, însă potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, dobânda stabilită prin contractele de împrumut încheiate cu societățile afiliate a fost de numai 0,01 %, deci sub la nivelul dobânzilor de pe piața liberă.

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală asupra contractelor de credite în lei și valută încheiate de contestatară cu Banca .X. în perioada verificată a reieșit că:

- prin contractul de credite nr. .X./23.04.1998 se prevede *"împrumutatul acceptă nivelul actual al dobânzii curente de 55 % pe an"*,

- prin contractul de credite consolidat nr. .X./24.04.2014 se prevede *"dobânda curentă aplicabilă pentru prezentul contract este ROBOR la 3 luni și o marjă de 2,90 pp pe an"*,

- prin contractul de credit nr. .X./10.09.2007 se împrumută pentru investiții suma de .X. euro cu o dobândă curentă aplicabilă la 6 luni + 2,75% pe an, care se poate mări cu 1-2 procente, în condițiile înregistrării unor restanțe la plata ratelor.

Față de susținerile din contestație, potrivit cărora: *"Faptul că dobânda aplicată respectivelor contracte de împrumut nu a fost cea practică între instituțiile de credit este dat de relația dintre respectivele persoane juridice. Este firesc să nu percepi unei persoane juridice afiliate o dobândă practică de profesioniști, respectiv instituții de credit bancar, dacă scopul (declarat chiar în contractul de împrumut) este să susții "societatea fiica" să deruleze un proiect care preconizezi că îți va aduce, în final, un profit mult mai consistent decât presupusa dobândă. Există țări în lume care, în anumite perioade, percep dobândă zero tocmai pentru a-și susține propria economie"*, reținem că societatea contestatară nu a înregistrat venituri din acordarea acestor împrumuturi, la nivelul la care ar fi încasat, dacă acestea se efectuau către persoane independente și că a fost luat în calcul nivelul dobânzilor care

ar fi fost agreeate între persoane independente pentru astfel de servicii de creditare în condiții comparabile.

De altfel, chiar acest aspect a fost urmărit de organele de inspecție fiscală, respectiv realizarea în mod liber a operațiunii de acordare de împrumuturi, prin raportarea la nivelul dobânzilor înregistrate pe piață între persoane independente, care nu acordă împrumuturi cu titlu profesional, în speță instituțiile bancare.

Organele de inspecție fiscală nici nu au contestat faptul că: *"Părțile sunt libere să stabilească, în convenții, rata dobânzii atât pentru restituirea unui împrumut al unei sume de bani, cât și pentru întârzierea la plata a unei obligații bănești"*, însă, din punct de vedere fiscal, potrivit reglementărilor legale în vigoare, valoarea, mărimea acestor tranzacții, este recunoscută fiscal numai prin raportarea la nivelul prețului pieței.

De asemenea, referirea la Decizia nr.595/2008 a Curții de Apel .X. Secția a-V-a Comercială care precizează : *"seriozitatea prețului nu presupune o echivalență exactă a contraprestației pentru care este plătit, echivalența fiind relativă întrucât se raportează nu numai la valoarea lucrului vândut, dar și la subiectivismul părților, acestea fiind libere să determine prețul sub, sau peste, valoarea lucrului"* nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece, pe de o parte nu există tripla identitate de părți, cauză și obiect, iar pe de altă parte, nu are legatură cu legislația în materie fiscală din România, aplicabilă împrumuturilor acordate persoanelor afiliate.

Nici argumentul societății referitor la: *"Faptul ca tranzacția se realizează la un preț mai mic sau mai mare decât prețul de piață este fără relevanță în ce privește calificarea tranzacției, suma impozabilă fiind considerația primită efectiv ca urmare a respectivei tranzacții, iar nu o sumă estimată pe baza unor criterii obiective"*, cu referire la Procedura Campsa Estaciones de Servicio împotriva Administracion del Estado cauza C 285/10, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu are nicio bază legală, întrucât tocmai nivelul prețului tranzacțiilor în cazul persoanelor afiliate este cel analizat în cadrul unei inspecții fiscale.

De asemenea, referirea la Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene nu are nicio relevanță, deoarece se referă la calificarea unei tranzacții drept *"tranzacție cu titlu oneros"* și prevenirea evaziunii și fraudei fiscale și nu la situația de fapt prezentată în decizia de impunere contestată.

Totodată, documentele anexate la contestație au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală, cu referire la proiectul imobiliar desfășurat, S.C..X. S.R.L. având calitatea de antreprenor general și garant pentru contractele de credit ipotecar bancar încheiate cu Banca .X. și nu calitatea

de împrumutător.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele societății nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la împrumuturile acordate societăților afiliate S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., rezultă că acestea în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât, prin contestație, S.C..X. S.R.L. - în insolvență, contestă numai deficiențele constatate de la pct.2, pct.3 și pct.7 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./07.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, fără să menționeze cuantumul obligațiilor fiscale contestate, prin adresa nr. A_SLP 2462/23.11.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală să precizeze impozitul pe profit aferent acestor deficiențe, precum și accesoriile aferente, iar cu adresa nr. .X./04.12.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. au comunicat :*„impozitul pe profit aferent capetelor de cerere contestate din Raportul de inspecție fiscală este în sumă de .X. lei”*, iar prin adresa nr. .X./22.12.2015 au precizat că accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei sunt în cuantum de .X. lei din care dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor, ca o consecință și având în vedere principiul de drept *accessorium sequitur principale*, va fi respinsă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta, se :

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C..X. S.R.L.**
- **în insolvență** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./07.10.2015 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - dobânzi/ majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

.X.