



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor

DECIZIA NR. / .05.2019
privind soluționarea contestației formulate de
X
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.000/2019

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.000/2019 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulate de X (fosta Y), împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand impozit pe profit;

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.000/2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand diminuarea pierderii fiscale;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,
- 0 lei dobanzi de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,
- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,
- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,
- 0 lei penalitati de intarziere contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,
- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:
 - 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
 - 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:
 - 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
 - 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:
 - 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
 - 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **0** lei, reprezentand:
 - 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
 - 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- 0 lei dobanzi aferente impozitului pe veniturile din salarii,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de 0 lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Totodata societatea solicita anulara Deciziei de suspendare nr.000/2018 si a Deciziei de reluare a inspectiei fiscale nr.000/2018.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv:

- conform stampilei societatii aplicata pe adresa de comunicare nr.000/2018, anexată în copie la dosarul cauzei a Deciziei de impunere nr.000/2018, respectiv a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018,

- potrivit mentiunii olografe a reprezentantului societatii pe actul administrativ fiscal aflat in copie la dosarul cauzei a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii nr.000/2018,

- potrivit confirmarii de primire anexata in copie la dosarul cauzei a Deciziilor de calcul accesorii nr.000/2019, nr.000/2019, nr.0/2019, nr.000/2019, nr.000/2019 si nr.000/2019, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr.0000 potrivit ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X (fostaY), numita in prezenta X.

De asemenea, în temeiul art.276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat **susținerea orală a contestației formulată**, procedură care a avut loc în data de, fiind întocmit în acest sens *Proces verbal*, aflat la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018, Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr. 000/2018 și Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. 000/2018, nr. 000/2019, nr. 000/2019, nr. 0/2019, nr. 000/2019, nr.000/2019, respectiv nr.

000/2019 emise de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, societatea susține următoarele:

Motive de nelegalitate de ordin procedural:

1. Nelegalitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala in ceea ce priveste obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina X pentru anul 2011 datorita implinirii termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale:

- potrivit art.98 alin.1, art.91 alin.1 si alin.2 si art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale se prescrie in 5 ani, iar constituirea bazei de impozitare este singurul element fiscal in functie de care se stabileste inceputul curgerii termenului de prescriptie;

- din cuprinsul art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare reiese ca faptul generator care duce la constituirea bazei de impozitare este reprezentat de totalitatea tranzactiilor generatoare de venituri in perioada de raportare, care in cazul impozitului pe profit este anul calendaristic, astfel organele de inspectie fiscala nu erau indreptatite sa stabileasca impozit pe profit suplimentar aferent anului 2011 atat timp cat termenul de prescriptie a inceput sa curga de la data de 01.01.2012 si s-a incheiat in data de 01.01.2017, iar inspectia fiscala a fost demarata in 2017;

- din jurisprudenta Inaltei Curti de Casatie si Justitie reiese ca termenul de prescriptie aplicabil este de 5 ani si incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a constituit baza de impozitare si nu la un alt moment, precum cel al calcularii sau declararii acestui impozit.

2. Nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala generate de depasirea dublului duratei in care organele de inspectie fiscala aveau obligatia legala de finalizare a inspectiei fiscale:

- potrivit art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 180 zile, iar in ipoteza depasirii dublului duratei aceasta inceteaza fara emiterea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala;

- inspectia fiscala s-a desfasurat pe parcursul a 450 de zile, iar dublul duratei legale de efectuare a acesteia a fost depasit in data de 20.08.2018;

- stabilirea dublului duratei legale de desfasurare a inspectiei fiscale se face prin raportare la prevederile alin.1 al art.126 din Codul de procedura fiscala, fara a fi relevante perioadele de suspendare, cu atat mai mult cu cat suspendarea a fost dispusa la peste 4 luni de la implinirea termenului maxim de 180 zile de desfasurare a inspectiei fiscale, prevazut de codul de procedura fiscala;

- decizia de suspendare a inspectiei fiscale si de reluare a acesteia sunt nelegale intrucat, desi X a prezentat informatiile solicitate de organele de inspectie fiscala in data de 10.09.2018, inspectia fiscala a fost reluata in data de

06.11.2018, fiind astfel incalcate prevederile art.127 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;

- reluarea inspectiei fiscale este conditionata de incetarea motivului care a determinat suspendarea acesteia si in niciun caz de comunicarea de catre organele de inspectie fiscala a adresei de reluare a inspectiei fiscale;

- inspectia fiscala a durat 366 de zile si prin urmare a depasit perioada prevazuta la art.126 alin.2 din Codul de procedura fiscala astfel ca organele de inspectie fiscala nu mai aveau dreptul de a emite raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere.

3. Nulitatea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala ca urmare a depasirii termenului legal imperativ in care organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a finaliza inspectia fiscala:

- termenul de 180 de zile stabilit prin dispozitiile art.126 din Codul de procedura fiscala este unul imperativ, fiind stabilit in favoarea contribuabilului, iar depasirea lui se sanctioneaza cu nulitatea inspectiei fiscale si a tuturor actelor subsecvente, in acelasi sens pronuntandu-se si Curtea de Apel Bucuresti prin Sentinta civila nr.000/2015;

- avand in vedere ca inspectia fiscala a fost demarata in 2017 organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a o finaliza cel mai tarziu in data de 2018, dar a fost finalizata intr- o perioada care depaseste cu mai mult de 8 luni termenul imperativ;

- desconsiderarea de catre organele de inspectie fiscala a obligatiilor privind termenul de finalizare a inspectiei fiscale determina incalcare dreptului fundamental al X la o buna administrare, astfel cum acesta este stabilit prin art.41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene si cum este preluat inclusiv in art.7 si art.17 din Codul European al Bunei Conduite Administrative.

Motive de nelegalitate de ordin substantial:

1. Organele de inspectie fiscala au procedat in mod eronat la negarea pierderii fiscale preluate de X ca urmare a divizarii Z Romania:

- din perspectiva procedurala organele de inspectie fiscala nu mai puteau reincadra tratamentul fiscal al operatiunilor analizate intrucat, anterior verificarii, Ministerul Finantelor Publice a analizat divizarea Z Romania si transferul unei parti a activitatii catre X, confirmand legalitatea preluarii pierderii fiscale;

- din perspectiva substantiala organele de inspectie fiscala nu trebuiau sa procedeze la reincadrarea operatiunii analizate, intrucat aceasta are substanta economica, iar X nu a urmarit niciun moment avantaje fiscale;

- organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de contextul macro economic al tranzactiei de divizare si nu au efectuat nici macar la nivelul X o

analiza economica realista, ci au utilizat doar acele elemente care erau favorabile interpretarii lor fara a tine cont de circumstantele de fapt relevante;

- X a avut motive economice solide pentru efectuarea acestei divizari, unele dintre cele mai importante fiind evitarea riscului de propagare a falimentului la nivelul sau, evitarea riscului reputational pe piata romaneasca, dar si interesul preluarii unui portofoliu semnificativ de clienti;

- X Centrala a țării membre UE a analizat alternativele de restructurare a Z tara membra UE si a concluzionat ca singura optiune valabila era preluarea acesteia de catre alta banca. Statul membru UE in calitate de actionar al Y tara membra UE a decis ca aceasta sa achizitioneze Z tara membra UE si prin urmare si subsidiara acesteia din Romania;

- tranzactia dintre X si Z Romania isi are ca fundament planul de reorganizare pe care Y tara membra UE era obligata sa-l respecte in contextul primirii unor capitalizari succesive din partea statului membru UE, precum si in vederea obtinerii unui ajutor de stat ca ultim resort de salvagardare a bancii;

- Y tara membra UE nu a intentionat sa opereze pe piata din Romania prin intermediul a doua societati si a pastrat numai o filiala bancara si anume societatea verificata si a analizat solutiile disponibile care nu necesitau resurse financiare suplimentare pentru restructurarea activitatii Z Romania, ci care presupuneau vanzarea acesteia;

- singura solutie fezabila pentru evitarea falimentului si propagarea riscului la nivelul X prin contagiune era divizarea partiala a Z Romania in societatea verificata. Licenta urma sa fie pastrata in aceasta entitate, iar restul activelor si pasivelor trebuiau transferate intr-o alta banca autorizata pentru a nu afecta clientii, creditorii si a nu intrerupe activitatea bancara;

- chiar daca nu s-ar fi identificat un cumparator, pentru a evita falimentul Z Romania si propagarea riscului la nivelul Bancii, Y tara membra UE ar fi implementat aceesi solutie de restructurare, respectiv ar fi fuzionat cele doua societati, solutie care ar fi condus la aceleasi efecte economice, operationale si fiscale pentru toate partile implicate ca si divizarea implementata;

- urmare a operarii transferului cu titlu universal al activelor si pasivelor Z in patrimoniul X aceasta a preluat contractele de credit, garantii accesorii, depozite, precum si o parte din pierderea fiscala aferenta activelor preluate;

- chiar daca X a preluat un activ negativ, aceasta divizare a avut drept scop protejarea patrimoniului sau in caz contrar riscul falimentului fiind unul iminent, iar organele de inspectie fiscala au retinut in raportul de inspectie fiscala doar acele elemente care nu erau favorabile X si au omis elementele care demonstreaza ca a fost preluata o activitate economica functionala care a adus beneficii pe termen lung;

- situatia transferului patrimonial ce a avut loc intre X si Z Romania a fost supusa atentiei Ministerului Finantelor Publice printr-o scrisoare in care s-a detaliat situatia de fapt;

- urmare raspunsului primit Z Romania a finalizat operatiunea de divizare partiala in urma careia a transmis X o parte semnificativa de active si pasive (0%), aspect retinut si de catre organele de inspectie fiscala in cuprinsul actelor administrativ-fiscale contestate;

- abordarea expusa de Ministerul Finantelor Publice in opinia comunicata exprima solutia corecta, normala si legala pentru o asemenea situatie, iar organele de inspectie fiscala prin faptul ca nu au tinut cont de ea au incalcat prevederile art.5 alin.1, art.6 alin.1 si art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;

- contrar opiniei emise de Ministerul Finantelor Publice organele de inspectie fiscala au considerat ca transferul patrimonial nu indeplineste conditiile legale si se impune modificarea bazei impozabile/impunerea de sume suplimentare, fiind incalcat principiul certitudinii impunerii consacrat in legislatia nationala si europeana;

- prin reincadrarea transferului patrimonial au fost incalcate prevederile art.12 care reglementeaza principiul bunei-credinte si art.14 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare;

- prin actele administrativ fiscale emise organul de control nu indica nicio dispozitie legala si nicio proba pe care sa isi fundamenteze concluzia ca X nu trebuia sa preia si sa utilizeze pierderea fiscala in urma procesului de divizare;

- in cele 44 de pagini ale raportului de inspectie fiscala nu se regaseste nicio mentiune cu privire la circumstantele economice aferente acestei situatii sau hotararile definitive ale BNR si Tribunalului Bucuresti care confirma legalitatea proiectului de divizare;

- din jurisprudenta CJUE rezulta faptul ca in momentul in care organele de inspectie fiscala procedeaza la recalificarea unei tranzactii, acestea au obligatia de a avea in vedere toate elementele componente care au stat la baza reincadrarii, bazandu-si decizia pe aspectele obiective ale cauzei;

- pentru a evita abuzul de drept in reclasificarea unei tranzactii din perspectiva fiscala, potrivit jurisprudentei CJUE, trebuie indeplinite cumulativ doua conditii: tranzactiile au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale si trebuie dovedit in mod obiectiv faptul ca scopul esential al operatiunilor este de a obtine un avantaj fiscal;

- organele de inspectie fiscala s-au limitat la efectuarea unei analize superficiale exclusiv asupra preluarii pierderii fiscale care a condus la concluzia eronata ca tranzactia nu are substanta economica;

- operatiunea de divizare a avut un rationament economic clar si concret la nivelul tuturor partilor implicate si nu doar la nivelul actionarului, intrucat fara realizarea acestei operatiuni exista riscul iminent de intrerupere a activitatii X, prin propagarea riscului de faliment;

- in speta este o situatie atipica de analizare a substantei economice a unei tranzactii, intrucat trebuie depasita viziunea simplista de analizare a

substantei economice din perspectiva unei societati singulare, ci aceasta trebuie sa fie efectuata prin luarea in considerare a interesului general al Grupului Y, abordare care rezulta chiar din prevederile art.11 din Directiva privind reorganizarile;

- contrar opiniei sustinuta de organele de inspectie fiscala restructurarea sau rationalizarea nu presupune realizarea de profituri operationale ci minimizarea sau reducerea pierderilor;

- in lipsa divizarii si a transferului de active si pasive X nu ar mai fi beneficiat de suma de 0 euro provenita din instrainarea unei parti din Z Romania, in contextul in care nevoia de lichiditati era foarte mare;

- organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile Codului fiscal privind divizarea, respectiv au considerat pe de o parte ca aceasta este neutra din punct de vedere fiscal la Z Romania, insa a negat efectul neutru al divizarii la nivelul X verificate prin neacceptarea preluarii pierderilor fiscale;

- atat timp cat organele de inspectie fiscala au contestat ca a avut loc transferul de active si pasive prin care X a preluat pierderile fiscale de la Z Romania, inseamna ca acestea trebuie sa impoziteze pretul de piata al transferului patrimoniului la nivelul Z Romania;

- nu se poate considera ca o divizare este neutra fiscal fara a se accepta preluarea pierderilor fiscale, iar prin acceptarea neutralitatii divizarii la nivelul Z Romania implicit se accepta necesitatea preluarii pierderilor fiscale la nivelul X;

- daca organele de inspectie fiscala ar fi considerat ca divizarea nu este neutra si prin urmare pierderile nu puteau fi preluate, atunci la nivelul Z Romania era obligat sa constate ca nu au fost indeplinite conditiile de neutralitate ale divizarii, dar o astfel de concluzie nu rezulta din procesul verbal intocmit urmare a controlului efectuat la aceasta societate;

- efectele fiscale nu pot fi asimetrice intre doua companii implicate in aceeasi operatiune, principiu care a fost invocat de CJUE in cazul 414/06 L Belgium GmbH & Co.KG din data de 15 mai 2008;

- nu poate exista niciun dubiu asupra realitatii operatiunilor analizate, iar scopul efectuarii operatiunilor nu a fost de a prelua si utiliza pierderea fiscala semnificativa, ci acela de a duce la indeplinire planul de restructurare al Y tara membra UE ce a fost asumat atat fata de guvernul membru UE cat si fata de Comisia Europeana, precum si de salvare a patrimoniului celor doua societati romanesti implicate;

- organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare explicatiile furnizate de societate si au concluzionat fara a proba in niciun fel ca scopul real al operatiunilor analizate a fost de a se obtine un avantaj fiscal necuvenit;

- in momentul negarii preluarii pierderii fiscale de catre X a fost incalcat principiul libertatii de gestiune sau al non-imixtiunii in gestiune prin care se interzice administratiei fiscale sa evalueze in mod critic deciziile de gestiune ale intreprinderii in lipsa incalcarii unor dispozitii legale, principiu statuat si de

jurisprudenta nationala prin Decizia nr.000/2012 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie;

- argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia divizarea partiala a Z Romania este lipsita de continut economic, intrucat Y tara membra UE si Z Romania ar fi avut alte optiuni care ar fi reflectat un comportament economic tipic, normal si avand continut economic, cum ar fi atragere de capital suplimentar pentru recapitalizarea Z, in contextul in care Y tara membra UE a fost recapitalizata cu euro sub interdictia utilizarii acestui capital pentru recapitalizarea filialelor sau chiar falimentul Z Romania, reprezinta o incalcare a dreptului libertatii de stabilire al bancii din tara membra UE recunoscut de art.49 TFUE;

- la nivel local X a preluat o afacere functionala, iar simpla existenta a unui beneficiu fiscal care nu reprezinta decat un efect colateral al tranzactiei nu neaga existenta motivelor economice care au stat la baza tranzactiei atat timp cat in speta nu s-a urmarit niciun avantaj fiscal;

- potrivit legislatiei fiscale in domeniu preluarii unei afaceri preluarea pierderilor fiscale este aplicabila indiferent daca operatiunea are ca efect sau nu preluarea unui activ net pozitiv, transferul pierderii fiscale in cadrul unei operatiuni de desprindere din patrimoniu fiind conditionata doar de preluarea unei activitati functionale capabile sa functioneze de sine statator;

- raportat la prevederile Legii nr.31/1990 privind societatile comerciale, OMFP nr.1376/2004, art.23 alin.1 lit.b din Codul de procedura fiscala, rezulta ca transferul unui activ negativ intr-un proces de divizare este posibil si in acelasi timp permis de legislatia in vigoare si nu atrage obligatia pentru X de a emite actiuni in schimbul fractiunii de patrimoniu transferate de la societatea divizata. Actiunile ar fi fost emise doar in situatia in care balanta dintre active si pasive ar fi fost pozitiva, intrucat scopul emiterii de actiuni este acela de a compensa partea care contribuie cu un aport la patrimoniul societatii;

- anulara imprumuturilor subordonate acordate de X catre Z Romania anterior transferului patrimonial cu titlu universal a fost efectuata cu respectarea prevederilor legale, iar conversia datoriilor subordonate fata de Y tara membra UE preluate de X de la Z Romania ca efect al divizarii a fost omisa in analiza efectelor economice si motivului economic al divizarii;

- in mod impartial au analizat organele de inspectie fiscala faptul ca societatea a acordat catre Z Romania imprumuturi subordonate care mai departe nu au mai fost recuperate de X ca efect al divizarii, aceasta inregistrand astfel o pierdere, intrucat prin conversia in capitalul social a datoriei subordonate, pe de o parte, X a castigat lichiditate din eliminarea obligatiei de rambursare catre Y tara membra UE a principalului subordonat si dobanzilor aferente, iar pe de alta parte si-a imbunatatit pozitia de solvabilitate;

- argumentul organului fiscal potrivit caruia tranzactia ar fi una artificiala dat fiind faptul ca X a inchis parte din sucursalele preluate este lipsit de fundament legal;

- faptul ca patrimoniul preluat si activitatile de restructurare intreprinse de X in anul 2013 au fost in beneficiul economic al X este demonstrat de profitabilitatea inregistrata de aceasta la sfarsitul anului 2013;

- au fost indeplinite toate conditiile prevazute de Directiva 2001/24 CE a Parlamentului European si a Consiliului privind reorganizarea si lichidarea institutiilor de credit si Codul fiscal privind neutralitatea transferului de active si pasive in cadrul unei divizari partiale, precum si preluarea si utilizarea pierderii fiscale de catre X.

2. In mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea de preturi de transfer a dobanzii aferente depozitelor atrase in cadrul acordului de garantie reala mobiliara denumite in EUR si RON de la Y tara membra UE si a considerat dobanda mai mare decat dobanda de piata pentru depozite similare in perioada relevanta, ajustand in minus cheltuielile X din perioada 2011-2016 cu suma de 0 lei:

- organele de inspectie fiscala in mod nelegal au ajustat valoarea dobanzii aferente depozitelor RON_2 ani si EUR_2 ani ignorand analiza de comparabilitate efectuata de X;

- atragerea de depozite pe termen lung a venit in contextul unei incertitudini crescute in ceea ce priveste activitatea X pe fondul crizei țării membre UE;

- X nu a avut alta solutie decat sa se conformeze cerintelor BNR si sa atraga lichiditate de la X mama;

- conform unui studiu efectuat de OCDE in 2018 dobanzile de finantare bancare au atins in tara membra UE un maxim istoric in anul 2011 fiind cu mult peste nivelul bancilor din alte state membre UE;

- rata de dobanda a fost stabilita pentru fiecare depozit, pentru fiecare perioada de dobanda, fiind formata dintr-o marja variabila de dobanda negociata bilateral pe piata OTC pentru scadente scurte la care se aplica o marja fixa de risc;

- ratele de dobanda aplicate de Y tara membra UE respecta principiul valorii de piata, astfel cum operatiunile de piata s-au derulat pentru X si societatea mama, ca parte a unui grup bancar din tara membra UE, in plina criza financiara si suverana;

- orice analiza financiara si fiscala din perspectiva preturilor de transfer bazata pe ratele de dobanda aferente depozitelor disponibile in baza de date Bloomberg, astfel cum a fost in fapt adoptata si de X in propriile dosare de preturi de transfer, nu reflecta gradul de risc al X si al intregului grup, intrucat cotationile din bazele de date sunt oferite in principal de banci contribuitoare care furnizeaza informatii pentru formarea ratelor de dobanda in bazele de date, banci situate in diferite regiuni/tari, cu riscuri de tara si riscuri de beneficiar mici;

- pentru depozitele EUR 2 ani analiza de comparabilitate a fost efectuata utilizand informatiile privind valoarea maxima si minima a ratelor de dobanda

aplicate pe piata pentru depozitele interbancare in EUR cu maturitate de 2 ani la data fiecarei modificari;

- pentru depozitele RON 2 ani analiza de comparabilitate a fost efectuata pornind de la informatiile privind valoarea minima si maxima a ratelor de dobanda aplicate pentru depozitele interbancare in EUR cu o maturitate de 2 ani, asupra carora a fost efectuata o ajustare de valuta pentru a elimina impactul diferentei de valuta, avand in vedere ca in baza de date Bloomberg nu sunt informatii disponibile privind depozitele interbancare in RON cu o maturitate de 2 ani;

- organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea cheltuielilor cu dobanzile la depozitele atrase de X cu incalcarea prevederilor art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- in raportul de inspectie fiscala nu se regaseste nicio mentiune cu privire la circumstantele economice aferente acestei situatii care au crescut riscul operatiunii de finantare, risc ce se reflecta in mod direct in dobanda perceputa la depozite si niciun argument legal prevazut de legea aplicabila pentru a sustine efectuarea ajustarilor in mod unilateral, doar in favoarea bugetului de stat;

- organele de inspectie fiscala nu au respectat si aplicat urmatoarele dispozitii legale la momentul analizei principiului valorii de piata: art.113 alin.2 lit.i, art.6 alin.1, alin.7 alin.3, art.13 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 pct.33, art.11 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv art.7, art.8, art.9 din OPANAF nr.442/2016;

- atat legea nationala cat si practica internationala impun efectuarea tranzactiilor intre parti afiliate cu respectarea principiului valorii de piata, indiferent daca acest lucru ar genera ajustari atat in favoarea cat si in defavoarea bugetului de stat;

- in cazul existentei oricarui dubiu asupra existentei faptului impozabil, asupra naturii acestuia, sau asupra normelor aplicabile, susceptibile de interpretari ambigue sau multiple, profita contribuabilul;

- aplicarea ajustarii in favoarea contribuabilului este in conformitate cu principiul deplinei concurente consacrat la nivel international in baza art.9 din Modelul de Conventie Fiscala al OCDE;

- organele de inspectie fiscala au ajustat in mod nelegal valoarea dobanzilor aferente dobanzilor in RON 2 ani, incalcand conditiile de ordin substantial impuse de legislatia fiscala incidenta si ignorand in totalitate analiza de comparabilitate efectuata de X;

- X a urmarit caracteristicile depozitelor RON 2 ani analizate si a construit strategia de efectuare a analizei economice admitand ca prima conditie prevazuta de legislatia aplicabila tranzactiilor controlate in Romania, respectiv para.2.14 din Ghidul OCDE, invocata de organele de inspectie fiscala, nu poate fi indeplinita, intrucat intre tranzactiile supuse analizei si informatiile disponibile

in baza de date exista diferente fie cu privire la valuta depozitelor, fie cu privire la maturitatea depozitelor, diferente ce pot avea impact asupra pretului si implicit asupra rezultatelor analizei;

- analiza prin utilizarea informatiilor privind ratele de dobanda aferente depozitelor in EUR cu o maturitate de 2 ani asupra carora este efectuata o ajustare de valuta este cea mai relevanta pentru justificarea preturilor de transfer in situatia de fata;

- organele de inspectie fiscala au efectuat ajustarea cheltuielilor cu dobanzile la depozitele RON 2 ani atrase de la Y tara membra UE cu incalcarea prevederilor pct.1.13, 1.64 si 3.38 din Ghidul OCDE care dau credit preponderent rationamentului contribuabilului care a stat la baza metodelor utilizate de acesta din urma si totodata nu au respectat prevederile pct.1.110 din Ghidul OCDE cand au reanalizat aceste depozite, ignorand impactul semnificativ al circumstantelor economice in stabilirea, respectiv analiza economica a dobanzilor depozitelor in RON 2 ani;

- ratele din Bloomberg pentru depozite, chiar si cu ajustarea de maturitate efectuata de organele de inspectie fiscala nu erau rate la care un grup banca r din tara membra UE si filiala sa din Romania sa se imprumute din cauza primelor de risc suplimentar percepute si solicitate de orice creditor in perioada analizata, fapt prezentat in nenumarate rapoarte financiare emise de institutii credibile care au reprezentari si masuri ale riscurilor financiare;

- conform prevederilor Ghidului CEBS o varietate de ajustari pot fi necesare in practica pentru a reflecta atributele unice ale institutiei financiare si/ sau ale unui instrument financiar, lista prevazuta de pct.23 din ghid nefiind una limitativa si nici exhaustiva;

- organele de inspectie fiscala au ignorat principiul paritatii ratelor de dobanda care este un concept cheie din finantele internationale ce a stat la baza ajustarilor de moneda aplicate dobanzilor la depozite in RON 2 ani;

- utilizarea differentialului IRS dintre rata swap IRS EUR 2 ani si rata swap IRS RON 2 ani, reprezinta o aproximare relevanta pentru cuantificarea modificarii anticipate a valutei EUR in raport cu RON in perioada aferenta maturitatii depozitelor RON 2 ani analizate in dosarul preturilor de transfer;

- X nu admite rationamentul si modalitatea in care organele de inspectie fiscala au realizat ajustarea de maturitate cu privire la analiza depozitelor in RON 2 ani, intrucat: ajustarea de maturitate nu reflecta date reale extrase din piata ci reprezinta o estimare rudimentara si indirecta a primei de risc, ajustarea de maturitate efectuata cu utilizarea unei functii din Excel genereaza rezultate incorecte si aberante din punct de vedere economic, respectiv disocierea impactului cursului de schimb asupra ratelor de dobanda nu este corecta din punct de vedere statistic si economic cu atat mai mult in cazul unor maturitati mai indelungate;

- analiza efectuata de organele de inspectie fiscala utilizand functia Trend/Forecast din Excel nu este concludenta, iar rezultatele obtinute sunt diferite de ratele reale de dobanda de pe piata;

- disocierea impactului cursului de schimb asupra ratelor de dobanda nu este corecta din punct de vedere statistic si economic cu atat mai mult in cazul unor maturitati mai indelungate, iar ajustarea de moneda efectuata de X in analiza depozitelor a avut fundament economic si statistic si putea fi cuantificata in mod rezonabil, spre deosebire de ajustarea de maturitate efectuata de organele de inspectie fiscala pe baza functiilor statistice neutilizate in practica de nicio banca din Romania si din lume;

- analiza efectuata de X in dosarul preturilor de transfer prezinta un grad superior de precizie celei propuse de organele de inspectie fiscala avand in vedere ca metodologia utilizata de X pentru a efectua ajustarile de comparabilitate se bazeaza pe date reale – cotationi zilnice de piata, contrar ajustarilor efectuate de catre autoritati prin utilizarea de date previzionate;

- atat timp cat metoda utilizata de X, inclusiv metodologia si rationamentul utilizate in justificarea respectarii valorii de piata in cadrul tranzactiilor analizate urmaresc principiile de analiza prevazute in Ghidul OCDE, organele de inspectie fiscala au obligatia sa aplice aceste principii;

- X sustine ca nefondate constatările organelor de inspectie fiscala privind analiza depozitelor EUR 2 ani si RON 2 ani, respectiv ca aceasta nu justifica valoarea de piata, reprezentand constatari ce nu iau in considerare principiile generale de functionare ale pietei bancare privind stabilirea preturilor in cazul instrumentelor de finantare de forma depozitelor.

3. In mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea de preturi de transfer a dobanzii aferente imprumuturilor principale si subordonate acordate de catre Y tara membra UE si a considerat dobanda platita mai mare decat dobanda de piata pentru imprumuturi similare in perioada relevanta:

- constatările organelor de inspectie fiscala sunt netemeinice si nelegale, intrucat in speta nu sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea art.11 alin.2 si alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.9 alin.1 si alin.2 din OPANAF nr.442/2016;

- organele de inspectie fiscala au incalcat principii esentiale de ordin procedural in analizarea dobanzilor aferente imprumuturilor si in efectuarea ajustarilor de preturi de transfer, respectiv art.12, art.14 alin.2, art.113 alin.2 lit.i art.6 alin.1, art.7 alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art.7 pct.33, art.11 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.7 alin.1, art.8 si art.9 alin.1 din OPANAF nr.442/2016;

- din esantionul de comparabile au fost eliminate in mod nelegal imprumuturi ai caror beneficiari nu sunt societati bancare, fiind ignorat faptul ca analiza de preturi de transfer efectuata de X este conforma legislatiei in vigoare

si fiind abordata o modalitate gresita de apreciere a gradului de comparabilitate al acestora;

- Ghidul OCDE adreseaza in mod expres extinderea obligatiei contribuabilului in efectuarea analizei de comparabilitate, de a identifica posibile date comparabile si a obtine informatii detaliate fara a suporta costuri care se pot dovedi a fi o povara pentru acesta si face apel la recunoasterea de catre autoritatile fiscale a unei maniere rezonabile din acest punct de vedere al detaliilor solicitate pentru comparabile;

- abordarea organelor de inspectie fiscala a fost una discreționara si gresita si nu exista motive temeinice si de substanta economica pentru care acestea au respins cele patru imprumuturi acordate unor debitori societati nebancale pe motiv ca nu sunt comparabile cu imprumuturile X;

- in refacerea analizei de preturi de transfer organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile legislative si au actionat in defavoarea X, renuntand la filtrul privind valoarea imprumuturilor doar cu scopul de a introduce in esantion imprumutul acordat catre debitorul W pentru care marja de dobanda avea o valoare redusa;

- X considera ca eliminarea criteriului privind valoarea imprumutului este nefondata si in contradictie cu prevederile legislatiei in materie de preturi de transfer, iar refacerea analizelor de catre organele de inspectie fiscala prin modificarea acestui criteriu este de drept si in fapt o practica eronata menita sa influenteze setul final al comparabilelor pentru a conduce catre rezultate devaforabile X;

- societatea considera ca analiza imprumuturilor din dosarul preturilor de transfer este cea mai relevanta pentru verificarea aplicabilitatii principiului valorii de piata si apreciaza ca ajustarile de preturi de transfer efectuate de organele de inspectie fiscala sunt lipsite de fundament economic, financiar si fiscal.

4. Motive de nelegalitate si netemeinicie a celor 7 decizii de accesorii contestate:

- conform art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si potrivit principiului accesorium sequitur principale, societatea nu datoreaza nici dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de organele fiscale prin cele sapte decizii de accesorii contestate;

- obligatiile fiscale accesorii nu sunt datorate ca urmare a incalcarii principiilor proportionalitatii si certitudinii impunerii;

- eventuala calculare a obligatiilor fiscale accesorii impune ca si conditie existenta culpei exclusive a contribuabilului, fara ca aceasta sa fie determinata de conduita culpabila a organului fiscal in exercitarea activitatilor de administrare fiscala;

- faptul ca inspectia fiscala a durat 449 zile cu consecinta calcularii accesoriiilor nu ii poate fi imputabil contribuabilului, culpa apartine organelor de

inspectie fiscala care au incalcat termenul imperativ de 180 de zile in care avea obligatia de a finaliza inspectia fiscala;

- in jurisprudenta CJUE s-a retinut ca in raport cu principiul proportionalitatii un stat membru trebuie sa angajeze acele mijloace care permitandu-i sa isi atinga obiectivele propuse aduc cel mai putin atingere scopurilor si principiilor sustinute de legislatia comunitara, insemnand ca aceste mijloace sa nu mearga dincolo de ce este necesar pentru atingerea obiectivului protejat de norma legala incidenta, in acest sens fiind Hotararea in cauza C-183/14-Salomie si Oltean;

- societatea solicita anulara obligatiilor fiscale accesorii stabilite prin cele sapte decizii accesorii.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.000/2018 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2018, respectiv Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 și organele fiscale au emis Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 000/2018, nr. 000/2019, nr. 000/2019, nr. 0/2019, nr. 000/2019, nr. 000/2019, respectiv nr. 000/2019, constatându-se următoarele:

Perioada verificata: impozit pe profit 2011-2016.

1. Referitor la transferul patrimonial negativ:

Organele de inspectie fiscala au refuzat X dreptul de a beneficia de prevederile art.26 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste pierderea fiscala in suma de 0 lei preluata de la Z, urmare transferului de active si pasive de la aceasta, avand in vedere urmatoarele constatari:

- cele doua societati implicate in tranzactie erau entitati afiliate intrucat in anul 2012 Y – tara membra UE , actionarul majoritar, participare la capitalul social al Bancii a preluat Z tara membra UE (Z tara membra UE).

În cadrul acestei tranzactii Y tara membra UE a devenit actionarul majoritar la capitalul social al Z Romania (Z).

Astfel, la data transferului patrimonial de la Z la X Y este actionarul majoritar în ambele institutii de credit romanesti;

- decizia de divizare partiala a Z, respectiv de transfer patrimonial la X, este o solutie comerciala în interesul actionarilor X, deci în interesul Y care a beneficiat de o investitie intr-o entitate cu capital propriu pozitiv si o capacitate deplina de a realiza operatiuni bancare in conformitate cu cerintele BNR, fara a intervenii cu fluxuri consistente de capital. Mai mult prin vanzarea actiunilor de la entitatea ramasa actionarii au incasat 0 lei;

- tranzactia de transfer patrimonial este o tranzactie controlata care nu se incadreaza în practicile comerciale normale;

- divizarea partiala a Z nu a avut la baza un algoritm de alocare, respectiv un procent care să se aplice unitar la toate activele si pasivele existente înaintea divizării parțiale, ci s-a aplicat un principiu de alocare a activelor si pasivelor transferate către X. Prin aplicarea acestui principiu de alocare obligatiile Z au fost transferate către X în timp ce Z a rămas o societate functionala cu capital propriu pozitiv care indeplinea cerintele Legii nr.31/1990 si cerintele Bancii Nationale a Romaniei;

- X era o institutie de credit functionala, care obtinea profit din activitatea operationala, cu profit în exercitiu în suma de 0 lei;

- Z este o institutie de credit care conform Proiectului de divizare a Z Romania S.A publicat în Monitorul Oficial al Romaniei – Partea a IV-a, nr. 000/2013, prezinta:

- active nete negative putand fi dizolvata deoarece nu poate îndeplini cerintele art.153 ^24 alin. 4 din Legea societatilor comerciale;

- o erodare totala a capitalului, pozitia financiara va continua sa fie semnificativ influentată de profitabilitatea operationala negativă. Fără fluxuri de capital care sa acopere pierderile existente si anticipate, Z nu poate functiona ca unitate de sine statatoare din punct de vedere legal;

- nu indeplinea criteriile de prudentialitate cerute de institutiile financiare din perspectiva cerintelor de natura prudentiala ale Bancii Nationale a Romaniei;

- pierdere fiscala de 0 lei, pe cand X era o institutie de credit functionala, care obtinea profit din activitatea operationala, cu profit în exercitiu în suma de 0 lei;

- in loc sa intervina cu infuzii de capital actionarii Z au acoperit pierderile, dezechilibrele financiare si celelalte pasive din profiturile si activele X.

Astfel s-a constatat ca aceasta tranzactie este controlata, nu are continut economic real si nici substanta economica.

Potrivit art.11 alin.(1) si art.27^1 alin.(11) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.4 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au refuzat X beneficiul de a aplica prevederile art.26* alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in ceea ce priveste pierderea in suma de 0 lei, preluata de la Z, urmare a transferului de active.

2. Referitor la tranzactiile cu persoanele afiliate:

a. In perioada 2011 – 2014 nivelul ratelor de dobanda de la data stabilirii acestora platite de X catre entitatea afiliata Y tara membra UE pentru depozitele atrase a fost peste nivelul ratelor de dobanda aferente tranzactiilor comparabile necontrolate, rezultand astfel ca valoarea dobanzilor platite si inregistrate ca si cheltuieli deductibile de X pentru aceste tranzactii este superioara nivelului preturilor de piata.

Pentru stabilirea valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de X pentru depozitele atrase in EUR au fost luate in considerare ratele de dobanda

de pe piata interbancara furnizate de baza de date Bloomberg pentru tranzactii similare in EUR, iar pentru depozitele atrase in RON au fost luate in considerare ratele de dobanda de pe piata interbancara pentru tranzactii similare in RON.

b. In perioada 2011 – 2014 nivelul ratelor de dobanda de la data stabilirii acestora platite de X catre entitatea afiliata Y tara membra UE pentru o parte din imprumuturile primite de la aceasta a fost peste nivelul ratelor de dobanda aferente tranzactiilor comparabile necontrolate, rezultand astfel ca valoarea dobanzilor platite si inregistrate ca si cheltuieli deductibile de X pentru aceste tranzactii este superioara nivelului preturilor de piata.

Pentru stabilirea valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de X au fost luate in considerare studiile de comparabilitate prezentate de X, realizate pe baza informatiilor furnizate de baza de date Dealscan.

In vederea asigurarii comparabilitatii au fost acceptate ajustarile propuse de X asupra ratelor de dobanda pentru tranzactiile similare in EUR.

Organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea cheltuielilor de exploatare aferente dobanzilor referitoare la depozitele atrase in cadrul contractului de garantie reala mobiliara precum si a celor referitoare la imprumuturile principale si subordonate primite de la Y tara membra UE, inregistrate in evidenta contabila a X, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 11 alin. (2), art. 19 alin. (5) si art.7 pct. 21 (a), art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art.11 alin.4 art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si art.9 alin.(1) si alin.(2), art.10 din OPANAF nr.442/2016 privind quantumul tranzactiilor, termenele pentru intocmire, continutul si conditiile de solicitare a dosarului preturilor de transfer si procedura de ajustare/estimare a preturilor de transfer si par. 2.13, par. 2.14 si par. 3.55 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE.

Efectul ajustarilor operate in suma totala de 0 lei, s-a concretizat in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada verificata in baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 31 - 36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015 si a prevederilor art. 11 alin. (4) si din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal valabil incepand cu anul 2016, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5 alin. (1), a), (2) – (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabil incepand cu anul 2016.

Astfel a rezultat o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de 0 lei (pentru perioada 2011-2014) si o pierdere fiscala la data de 31.12.2016 de 0

lei, cu 0 lei mai puțin decât pierderea fiscală declarată de societatea bancară prin D101 (rectificativă) nr.000-2017/2017.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 000/2018, nr. 000/2019, nr. 000/2019, nr. 0/2019, nr. 000/2019, nr. 000/2019, respectiv nr. 000/2019 organele fiscale au calculat accesorii, în temeiul art.98 lit.c și art.173 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-au individualizat obligațiile de plată principale pentru care au fost calculate aceste accesorii, sunt detaliate în Anexa la Deciziile de calcul accesorii enumerate mai sus, respectiv prin Decizia nr. 000/2018.

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:

ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la susținerea contestatarii privind prescrierea dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina X pentru anul 2011, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.347 alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestată invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura impozitului pe profit pe anul 2011, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, așa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală nr.000/2018.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se constată că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum

și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

“ART.35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin.4,5,11, care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor aliniate”.

Urmare a modificărilor aduse de Ordonanța Guvernului nr.30/31.08.2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit (D 101) **este 25 martie 2012, inclusiv**.

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2011.

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", respectiv de la data de 01.01.2013.

Rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal (*termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 declarația anuală se depune până la data de 25 martie 2012, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2013**.

În acest sens, prin Decizia nr.7/2011 dată în interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Comisia fiscală centrală a stabilit că, în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit".

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 2011-2016 inspecția fiscală a început la data de **2017**, conform înregistrării din Registrul unic de control și a fost finalizată în data de **2018**, data discuției finale cu contribuabilul, iar Decizia de impunere nr.000 a fost emisă în 2018.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013 pentru impozitul pe profit, rezultă că până la data începerii inspecției fiscale, respectiv 2017 (data înregistrării în Registrul unic de control), dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit nu era prescris, obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit fiind stabilite înăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care susținerea contestatarii este neîntemeiată.

Argumentul contestatarii, respectiv impozitul pe profit aferent anului 2011 s-a constituit și calculat în perioada de raportare, nu se poate reține întrucât stabilirea și declararea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit aferent anului fiscal în cauză s-a efectuat prin D101.

Așa cum rezultă din prevederea legală sus menționată, în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2011, pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2012, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlineste la data de 31 decembrie 2017.

Cum inspecția fiscală a început la data de 2017, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, verificarea bazei de impozitare a impozitului pe profit aferent anului 2011 se încadrează în cadrul termenului legal de prescripție.

Referitor la Decizia ICCJ 000/2012 invocată de societate din analiza acesteia, se reține că instanța a calculat momentul emiterii deciziei de impunere, respectiv a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în

conditiile in care a desfiintat comunicarea avizului de inspectie fiscala din anul 2005 si stabilirea faptului ca inspectia fiscala s-a desfasurat in cursul anului 2006.

A rezultat astfel eliminarea perioadei de desfasurare a inspectiei fiscale, probabil inceputa din perspectiva organelor fiscale in anul 2005, respectiv nu s-a mai avut in vedere suspendarea termenului de prescriptie cuprins intre data inceperii inspectiei fiscale si data comunicarii deciziei de impunere.

In privinta Deciziei ICCJ 000/2014 invocata de societate, din analiza acesteia s-a constatat ca are ca obiect obligatii stabilite de Administratia fondului de mediu si nu trateaza cazul specific al impozitului pe profit, prin urmare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei

În concluzie, față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2011, întrucât inspectia fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspectie fiscală la data de 2017, deci în interiorul termenului de prescripție.

2. Referitor la depășirea termenului de efectuare a inspectiei fiscale, se reține că, potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilită de organul de inspectie fiscală, în funcție de obiectivele inspectiei, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

(2) În cazul în care inspectia fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspectia fiscală încetează, fără a se emite raport de inspectie fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspectie fiscală poate relua inspectia, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspectia fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor [art. 117](#) alin. (1).”

Totodata, potrivit prevederilor art.127 alin.7 din Codul de procedura fiscala:

“(7) Perioadele în care inspectia fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

La art.123 alin.2 din Codul de procedura fiscala se mentioneaza ca *“Data inceperii inspectiei fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspectie fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspectie fiscală și contribuabil/plătitor*

și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.”

De asemenea, art.130 alin.4 din Codul de procedura fiscala stabileste ca:

“(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 360 zile în cazul marilor contribuabili, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se retine ca inspectia fiscala s-a derulat intre data inscrierii in RUC și data discutiei finale cu contribuabilul.

In aceasta perioada este inclusa si perioada in care inspectia fiscala a fost suspendata, 140 de zile.

Asadar, un simplu calcul releva faptul ca durata inspectiei fiscale efectuate la sediul societatii a fost de 350 de zile, fapt recunoscut chiar si de societate, incadrandu-se in prevederile art.126 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, nedepasind durata maxima de 360 de zile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca in data de 14.12.2017 organele de inspectie fiscala au solicitat întocmirea și prezentarea DPT vizând tranzacțiile desfășurate în perioada 2011-2016, urmata de reluarea acestei solicitari in data de 09.03.2017 si 19.06.2018. Societatea a solicitat prin adresa nr.0000/2018 prelungirea termenului de intocmire si prezentare a Dosarului preturilor de transfer pana la data de 10.09.2018. Avand in vedere solicitarea societatii s-a dispus suspendarea inspectiei fiscale pentru a da posibilitatea societatii sa aduca la îndeplinire solicitările organelor fiscale.

Prin Decizia de suspendare nr.000/2018 s-a dispus suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 20.06.2018 și inspecția fiscală a fost reluată începând cu data de 06.11.2018.

Afirmatia petentei cu privire la nerespectarea perioadei maxime de desfasurare este neintemeiata din urmatoarele motive:

-inspectia fiscala X a inceput la data in care organele de inspectie fiscala s-au inregistrat in Registrul unic de control;

- inspectia fiscala a fost suspendata prin Decizia de suspendare nr. 000/2018;

-inspectia fiscala a fost reluata si s-a finalizat in data la care a avut loc discutia finala.

Rezulta ca inspectia fiscala a durat 350 de zile si nu a depasit durata maxima de 360 de zile prevazuta de art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, motiv pentru care afirmatia societatii

privind depasirea duratei de efectuare a inspectiei fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

3. Referitor la argumentele contestatarei cu privire la nelegalitatea deciziei de suspendare si a deciziei de reluare in ceea ce priveste suspendarea inspectiei fiscale in perioada 11.09.2018-06.11.2018 , se reține că potrivit prevederilor art.127 alin.1 lit.b si alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“1) Conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspectiei fiscale:

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspectie fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspectia fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.”

Din documentele existente la dosarul cauzei retinem urmatoarele:

- in data de 14.12.2017, organele de inspectie fiscala au solicitat X sa puna la dispozitie Dosarul preturilor de transfer;

- in data de 09.03.2017, au resolicitat X completarea DPT pentru perioada 2011-2016 si anumite informatii cu privire la cesiunea de creante catre afiliati, in perioada 2011-2016, pana la data de 04.04.2018;

- in data de 19.06.2018 a fost formulata catre X o noua solicitare de completare a DPT pana la data de 06.08.2018;

- prin adresa nr. 000/2018 X a solicitat prelungirea termenului de intocmire si prezentare a Dosarului preturilor de transfer pana in data de 10.09.2018.

Urmare adresei transmisa de X s-a decis suspendarea inspectiei fiscale incepand cu data de 20.06.2018 pentru a da posibilitatea X sa duca la indeplinire solicitarile organelor de inspectie fiscala, prin decizia de suspendare nr. 000/2018.

In perioada in care inspectia fiscala a fost suspendata X a solicitat mai multe discutii pe tema DPT si a completarilor pe care aceasta trebuia sa le faca la dosarul preturilor de transfer prezentat initial.

Astfel o completare la DPT a fost efectuata prin adresa nr. 000/2018. In data de 06.11.2018 inspectia fiscala a fost reluata prin Comunicarea reluarii inspectiei fiscale nr.000/2018.

In ceea ce priveste argumentele contestatarei cu privire la suspendarea inspectiei fiscale in perioada 11.09.2018-06.11.2018, se retin urmatoarele:

Deși X a pus la dispoziție completari la Dosarul pretului de transfer în data de 10.09.2018 suspendarea inspectiei fiscale nu a încetat în data de 10.09.2018 intrucat societatea a depus completari ulterioare la DPT.

Luând în considerare faptul ca ultima completare la DPT a fost transmisa de X în data de 08.11.2018 atunci motivul incetarii suspendarii ar fi chiar data ultimei completari, adică data de 08.11.2018. Tinand cont ca s-a dispus inceperea suspendarii în data de 20.06.2018 atunci durata suspendarii ar fi fost de 142 zile, perioada care reprezintă mai puțin de 6 luni.

În fapt, suspendarea a încetat în data de 06.11.2018 când inspectia fiscala a fost reluata, astfel durata suspendarii a fost de 140 zile ceea ce înseamnă ca suspendarea nu a depășit 6 luni.

Avand in vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate sustinerile societatii cu privire la nelegalitatea deciziei de suspendare si deciziei de reluare a inspectiei fiscale.

Cu privire la faptul ca s-a creat un prejudiciu material prin impunerea in sarcina societatii de obligatii fiscale accesorii, se retine faptul ca, accesoriile aferente unui debit reprezinta o sanctiune pentru neplata debitului, fiind aferente unor sume care au stat la dispozitia contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neincasarea creantei cuvenite in termenele stabilite de lege.

Prin urmare avand in vedere ca argumentele de ordin procedural nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.

ASPECTE DE FOND:

1. Referitor la suma de 0 lei reprezentand pierderea preluata de la Z Romania, urmare transferului de active, Agentia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestatiilor este investită să se pronunțe dacă in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea efectelor fiscale ale tranzactiei reprezentand transferul de active, prin neacceptarea la deducere a pierderii fiscale preluate de X de la Z Romania, in conditiile in care X nu justifica caracterul economic al tranzactiei incheiate cu societatea afiliata.

In fapt, in data de 01.12.2013 X a preluat prin transfer patrimonial 92.28% din pierderile fiscale inregistrate de Z ROMANIA S.A. (Z) la data efectiva a divizarii, respectiv in suma de 0 lei, conform „*Protocolului de predare primire a activelor si pasivelor in urma efectuarii operatiunii de divizare a Z ROMANIA S.A.*”

Organele de inspectie fiscala au refuzat X dreptul de a beneficia de prevederile art.26 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste pierderea preluata de

la Z Romania urmare transferului de active si pasive de la aceasta, avand in vedere urmatoarele motive:

- cele doua societati implicate in tranzactie erau entitati afiliate intrucat in anul 2012, Y S.A. – tara membra UE , actionarul majoritar cu participare la capitalul social al X a preluat Z tara membra UE (Z tara membra UE).

În cadrul acestei tranzactii Y tara membra UE a devenit actionarul majoritar cu participare la capitalul social al Z Romania (Z).

Astfel, la data transferului patrimonial de la Z la X verificata, Y este actionarul majoritar în ambele institutii de credit romanesti;

- decizia de divizare partiala a Z respectiv de transfer patrimonial la X este o solutie comerciala în interesul actionarilor X, deci în interesul Y care a beneficiat de o investitie intr-o entitate cu capital propriu pozitiv si o capacitate deplina de a realiza operatiuni bancare in conformitate cu cerintele BNR, fara a intervenii cu fluxuri consistente de capital. Mai mult prin vanzarea actiunilor de la entitatea ramasa actionarii au incasat 0 lei;

- tranzactia de transfer patrimonial este o tranzactie controlata care nu se încadreaza în practicile comerciale normale;

- divizarea partiala a Z nu a avut la baza un algoritm de alocare, respectiv un procent care să se aplice unitar la toate activele si pasivele existente înaintea divizarii partiale, ci s-a aplicat un principiu de alocare a activelor si pasivelor transferate către X. Prin aplicarea acestui principiu de alocare obligatiile Z au fost transferate către X în timp ce Z a rămas o societate functionala cu capital propriu pozitiv care indeplinea cerintele Legii nr.31/1990 si cerintele Bancii Nationale a Romaniei;

- X era o institutie de credit functionala, care obtinea profit din activitatea operationala;

- Z este o institutie de credit care, conform Proiectului de divizare a Z Romania S.A publicat în Monitorul Oficial al Romaniei – Partea a IV-a, nr. 000/2013, prezinta:

- active nete negative putand fi dizolvata intrucat nu îndeplineste cerintele art. 153 ^24 alin.4 din Legea societatilor comerciale;

- o erodare totala a capitalului, pozitia financiara va continua sa fie semnificativ influentată de profitabilitatea operationala negativă. Fără fluxuri de capital care sa acopere pierderile existente si anticipate, Z nu poate functiona ca unitate de sine statatoare din punct de vedere legal;

- nu indeplinea criteriile de prudentialitate cerute de institutiile financiare din perspectiva cerintelor de natura prudentiala ale Bancii Nationale a Romaniei;

- pierdere fiscala in suma de 0 lei, in timp ce X era o institutie de credit functionala, care obtinea profit din activitatea operationala;

- in loc sa intervina cu infuzii de capital actionarii Z au acoperit pierderile, dezechilibrele financiare si celelalte pasive din profiturile si activele X.

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactia este controlata, nu are continut economic real si nici substanta economica si au

ajustat efectele fiscale ale tranzactiei reprezentand transferul de active, prin neacceptarea la deducere a pierderii fiscale preluate de X de la Z Romania, in suma de 0 lei, in baza prevederilor art.11 alin.(1), art.27¹ alin.(11) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile perioadei analizate, care stipulează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

Iar pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodata in speta sunt aplicabile si prevederile art.27¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre ale Uniunii Europene.

(2) Prevederile prezentului articol se aplică:

a) operațiunilor de fuziune, divizare, divizare parțială, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni în care sunt implicate societăți din două sau mai multe state membre;

1) Prevederile prezentului articol nu se aplică atunci când fuziunea, divizarea, divizarea parțială, transferul de active sau schimbul de acțiuni:

a) are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală. Faptul că una dintre operațiunile prevăzute la alin. (2) nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui

o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca operațiunilor de fuziune, divizare, divizare parțială, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni în care sunt implicate societăți nu pot fi luate în considerare dacă au ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se retin următoarele:

În perioada verificată X a preluat începând cu data 01.12.2013, 0% din patrimoniul Z România, în baza Hotărârii nr.1 a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor din data de 28.06.2013.

Astfel, X a preluat prin transfer patrimonial 0% din pierderile fiscale înregistrate de Z România S.A. (Z) la data efectivă a divizării, în suma de 0 lei, conform „*Protocolului de predare primire a activelor și pasivelor în urma efectuării operațiunii de divizare a Z ROMANIA S.A.*”

În anul 2012, Y S.A. - țară membră UE, acționarul majoritar cu 0% participare la capitalul social al X verificat a preluat Z țară membră UE (Z țară membră UE) și a devenit acționarul majoritar cu 0% participare la capitalul social al Z România (Z).

La data transferului patrimonial de la Z la societatea verificată, Y era acționarul majoritar în ambele instituții de credit românești.

Prin Hotărârea nr.000/2013 privind aprobarea prealabilă a divizării Z România S.A. și transferul unei părți a patrimoniului acesteia către X s-a stabilit divizarea parțială a Z și preluarea de către X a unei părți din patrimoniul acesteia (0%).

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că divizarea parțială a Z a fost impusă de către acționari, fiind efectuată în interesul acestora și fără a avea în vedere din perspectiva X niciun raționament economic, întrucât:

- Z nu mai îndeplinea cerințele de funcționare așa cum sunt enunțate în Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele impuse prin Regulamentul BNR /CNVM nr.000/00/2006 privind fondurile proprii ale instituțiilor de credit și ale firmelor de investiții, deoarece avea o valoare negativă a capitalurilor proprii și o slabă situație a lichidităților și înregistra o valoare netă a activelor mai mică decât jumătate din valoarea capitalului social subscris și astfel intra sub incidența art. 153²⁴ din Legea Societăților Comerciale, iar acționarii trebuiau să intervină cu fluxuri mari de capital care să acopere pierderile existente și anticipate.

- în urma transferului către X a părții din Z care prezenta o situație financiară negativă, acționarii Z (Y) nu numai că nu au efectuat infuzie de lichidități în Z, ci prin vânzarea acțiunilor de la entitatea rămasă au încasat 0 lei.

Din proiectul de divizare Z Romania publicat în Monitorul Oficial al Romaniei – Partea a IVa, nr. 000/2013, se retin urmatoarele:

- punerea in aplicare a divizarii este in interesul actionarilor Z care vor beneficia de o investitie intr-o entitate cu capital propriu pozitiv si o capacitate deplina de a realiza operatiuni bancare in conformitate cu cerintele BNR;
- capitalizarea Z a fost sustinuta prin imprumuturi subordonate acordate si de X verificata, iar dacă aceasta finantare nu ar fi fost luata în considerare, Z ar fi avut o lichiditate foarte scăzută, cu deficite mari foarte greu de restabilit luând în considerare pozitia financiară a acesteia si conditiile curente de piață.

Cele doua institutii de credit erau persoane juridice romane distincte cu raportari fiscale si bilant propriu, iar tranzactiile comerciale de orice natura, efectuate intre ele, trebuiau sa aiba o motivatie economica reala si sa se desfasoare in conditii normale de piata, chiar dacă Y era actionar majoritar in ambele societati.

Faptul ca transferul patrimonial nu a avut un caracter economic, rezulta din urmatoarele:

- in cadrul tranzactiei nu s-au plătit/incasat bani, deci nu a existat un avantaj banesc (economic) pentru a efectua aceasta tranzactie comerciala;
- capitalul social al X nu a fost majorat ca urmare a transferului patrimonial asa cum ar fi fost cazul în cazul unui transfer patrimonial efectuat în conditii comerciale normale, fapt care se datorează transferului patrimonial de active nete negative si a capitalului propriu negativ de la Z către X, conform pct. 7 „Conditiiile alocarii de actiuni ale Y către actionarii Z” din proiectul de divizare publicat în Monitorul Oficial al Romaniei – Partea a IV-a, nr. 000/2013.

Ca urmare, etapa de majorare a capitalului social al societății către care s-a efectuat transferul patrimonial nu are loc. Aceasta etapa, în mod normal, apare într-un proces de divizare/transfer patrimonial care are loc în cadrul unei practici comerciale normale;

- valoarea contabila a actiunilor în cadrul Z nu poate fi calculata având în vedere ca pozitia capitalurilor proprii la Z este negativă, conform pct. 7 „Conditiiile alocarii de actiuni ale Y către actionarii Z” din acelasi proiect de divizare.

Preluarea activelor si pasivelor se va face la nivelul X fără emiterea de actiuni noi din aceleasi considerente mentionate mai sus;

- rata de schimb a actiunilor nu poate fi calculata având în vedere ca nu este posibil calculul valorii contabile a actiunilor Z, conform pct.7 „Conditiiile alocarii de actiuni ale Y către actionarii Z” din proiectul de divizare din aceleasi considerente mentionate mai sus;
- structura actionariatului X verificate în urma divizarii nu se modifica intrucat nu au fost emise actiuni noi ca urmare a acestui transfer patrimonial negativ, conform pct. 7 „Conditiiile alocarii de actiuni ale Y către actionarii Z” din proiectul de divizare. Astfel, acest transfer patrimonial este unul atipic care nu se incadreaza în practicile comerciale normale;

- nu exista prima de divizare, conform pct. 7 „Conditiiile alocarii de actiuni ale Y către actionarii Z” din proiectul de divizare.

Z inregistra pierdere si prezenta active nete negative, astfel ca nu se putea determina prima de divizare, ceea ce a determinat la societatea unde s-a transferat aceasta pierdere o diminuare importanta a activului net de la 0 lei inainte de divizare la 0 lei dupa divizare.

Conform pct.5.5 „*Stabilirea si evaluarea elementelor patrimoniale transferate Y*” din proiectul de divizare, s-a avut în vedere “*functionarea continua si optima atât a Z, cât si a Y, în vederea limitarii la maximum a impactului operatiunii de divizare asupra activitatii celor doua banci*”, dar acest lucru nu s-a intamplat in fapt.

Astfel la data transferului patrimonial X era o institutie de credit functionala, care obtinea profit din activitatea operationala cu profit în exercitiu în suma de 0 lei, in timp ce Z era o institutie de credit care, conform Proiectului de divizare prezenta:

- active nete negative si putea fi dizolvata intrucat nu îndeplinea cerintele art. 153²⁴ alin. 4 din Legea societatilor comerciale;
- o erodare totala a capitalului, iar pozitia financiara continua sa fie semnificativ influentată de profitabilitatea operationala negativă. Fără fluxuri de capital care sa acopere pierderile existente si anticipate, Z nu poate functiona ca unitate de sine statatoare din punct de vedere legal;
- nu indeplineste criteriile de prudentialitate cerute de institutiile financiare din perspectiva cerintelor de natura prudentiala ale Bancii Nationale a Romaniei.

Din raspunsul înregistrat sub nr. 000/2018 la X se retine ca la pct. V „Preluarea patrimoniala de la Z Romania” paragraful 2 se precizeaza ca: „*Potrivit cadrului legal aplicabil BNR ar fi fost obligata sa solicite Y sa participe cu noi fonduri proprii la Z Romania, în caz contrar urmând sa initieze procedura de administrare speciala*”.

In aceeasi adresa X afirma ca „*In acest context, solutia comerciala a constat într-o divizare în interesul actionarilor, astfel cum s-a prevăzut în proiectul de divizare, aprobat prin hotărârea Adunarii generale extraordinare a actionarilor Z Romania din data de 28.05.2013, publicat în Monitorul Oficial al Romaniei – Partea a IV-a, nr. 000/2013, conform caruia Z Romania a făcut obiectul divizarii prin transferul unei părți din patrimoniul acesteia către o societate existenta, respectiv Y,*” de unde rezulta ca decizia de divizare partiala a Z, respectiv de transfer patrimonial la X este o solutie comerciala în interesul actionarilor X, deci în interesul Y tara membra UE.

Din procesul verbal nr.000/2018 incheiat la fosta Z de catre organele de inspectie fiscala urmare controlului inopinat, rezulta ca divizarea partiala Z nu a avut la baza un algoritm de alocare, respectiv un procent care să se aplice unitar la toate activele si pasivele existente înaintea divizarii partiale, ci s-a aplicat un principiu de alocare a activelor si pasivelor transferate către X, prin care activele nete negative/capitalurile proprii negative ale Z au fost transferate

către X verificata, în timp ce Z a rămas o societate functionala, cu capital propriu pozitiv care indeplinea cerintele Legii nr.31/1990 si cerintele Bancii Nationale a Romaniei.

In urma aplicarii acestui principiu de alocare, Z a ramas o entitate pe deplin operațională, cu un bilanț imaculat, cu o poziție solidă în ceea ce privește lichiditățile și o bază de capital corespunzătoare. Astfel, în urma punerii în aplicare a divizării, capitalul subscris și vărsat al Z a fost redus la aproximativ 0 lei, în conformitate cu cerințele inițiale de capital aplicabile conform prevederilor regulamentelor Băncii Naționale a României cu privire la fonduri proprii și adecvarea capitalului.

Obligațiile au fost transferate către X care a preluat activele nete negative/capitaluri proprii negative in valoare de 0 RON în cadrul procesului de divizare.

Pe o piata independenta în care functionează regula de cerere/oferta, aceasta operatiune de transfer patrimonial catre X nu ar fi avut loc, intrucat aceasta nu ar fi avut motivatia economica necesara pentru a efectua tranzactia comerciala care contravine de fapt intereselor ei de institutie de credit romana independenta care opereaza pe piata de capital, dar tranzactia are loc intre afiliati, unul dintre afiliati este Y S.A. tara membra UE actionar principal in ambele institutii de credit, la X cu 0% din capitalul social si la Z cu 0%.

Astfel aceasta operatiune care a avut loc în cadrul grupului afecteaza realizarea intereselor legitime ale X de a realiza profit ca persoana juridica romana independenta. Operatiunea are preponderent scop fiscal ceea ce ii slabeste obiectivele economice. În cazul acestei operatiuni de transfer patrimonial primeaza considerentele de grup si decizia de transfer nu este motivata de considerente pur economice.

Conform art.11 alin.(1) lit.a) din Directiva 90/434/CEE prin motive economice valabile se intelege o strategie de restructurare a activitatilor societatilor participante la operatiunea de transfer patrimonial care sa se inscrie intr-o strategie de reorganizare si de dezvoltare a societății pe termen mediu si lung, cu efecte pozitive asupra structurii activitatii operationale.

Hotararile luate de conducerea X nu se inscriu intr-o strategie de reorganizare ci vizeaza doar limitarea pierderilor generate de aceasta operatiune de preluare a unei activitati neprofitabile.

In proiectul de divizare partiala a Z se precizeaza ca „(...) s-a produs o erodare totala a capitalului Z, pozitia financiara va continua a fi semnificativ influentată de profitabilitatea operationala negativă si fără fluxuri de capital care sa acopere pierderile existente si anticipate, astfel din punct de vedere legal Z nu poate functiona ca unitate de sine statatoare”.

Din fundamentarea divizarii partiale a Z, rezulta ca pozitia financiara a bancii va continua să fie influentata de o profitabilitate operationala negativă, ceea ce înseamna ca la data divizarii era fundamentat faptul ca activitatea operationala a Z nu genera profit si nu va genera nici în viitor profit.

Decizia de a transfera o pierdere deja existenta era numai unul dintre aspectele implicate de această transfer patrimonial, un alt aspect important era determinat de faptul ca din punct de vedere operational X avea profitabilitate operationala negativa si se estima ca va avea in continuare profitabilitate operationala negativa.

Astfel era stabilit faptul ca activitatea de creditare care urma sa se desfasoare la sucursalele transferate nu va genera profit. Prin urmare la data transferarii sucursalelor era cunoscut faptul ca acestea nu puteau functiona ca unitati functionale care se pot autosustine din propria activitate si ca in principal vor genera pierderi.

X a preluat prin transferul patrimonial 17 sucursale din care 9 sucursale la data transferului nu mai desfasurau activitate operationala si alte 6 sucursale pentru care X a luat decizia de a le inchide la 31.12.2013, chiar in luna in care s-a efectuat transferul patrimonial. Celelalte doua sucursale ramase au inregistrat in perioada 2013 – 2015 pierderi operationale, astfel incat X a luat ulterior decizia de a le inchide.

Prin urmare, s-a transferat o activitate operationala care nu se putea autosustine si care nu va genera beneficii viitoare, fapt evidentiat in fundamentarea divizarii Z si nu au existat motive economice valabile care sa sustina aceasta tranzactie comerciala. S-a transferat astfel o activitate care a generat pierderi atat la momentul transferului cat si in anii care au urmat, fara sa existe beneficii ulterioare care sa faca aceasta operatiune sa fie viabila din punct de vedere economic.

De asemenea, anterior divizarii partiale, conform proiectului de divizare partiala „... *capitalizarea Z a fost sustinuta din Imprumuturi subordonate acordate de către Y -S.A. (0 Euro luate de la fosta Z tara membra UE) si Y-S.A. (0 EURO),...*”

Astfel X a acordat Z imprumuturi subordonate in suma de 000 EURO, imprumuturi pe care nu le-a mai încasat si pentru care a plătit un cost de finantare, fapt care excede pierderea transferata de 0 lei, intrucat acest imprumut nerestituit genereaza o pierdere datorata atat de banii care nu vor fi restituiti niciodata de catre Z cat si de costul cu care acesti bani au fost atrasi la X (costul finantarii) si de asemenea prin faptul ca X nu isi constituie venituri intrucat nu incaseaza dobanzile aferente sumei imprumutate.

Totodata X a preluat credite neperformante - valoarea neta de provizion a acestora la 31.12.2013 fiind in suma de 0 lei pe care ii va incasa partial sau nu ii va incasa in mare parte ca de altfel si dobanzile aferente.

Prin urmare nu este o tranzactie comerciala viabila economic ci o tranzactie controlata de către actionari care nu a operat in conditii normale de cerere/oferta asa cum au loc tranzactiile pe o piata normala. Transferul este o operatiune care a generat pierdere atat prin pierderea transferata si activele nete negative cat si prin faptul ca s-au transferat in urma divizarii in societate credite neperformante care nu permiteau obtinerea de beneficii viitoare in

activitatea operationala si prin imprumuturile pe care X le-a acordat catre Z in suma de 0 euro pe care aceasta nu le-a mai restituit si pentru care X a platit un cost al finantarii si care nu au mai generat venituri din dobanzi.

Astfel aceasta tranzactie nu are continut economic real si nici substanta economica. Rezultatul fiind acela ca se obtin avantaje fiscale asa cum sunt ele definite de Codul fiscal.

Urmare a celor prezentate mai sus se retine ca organele de inspectie fiscala au refuzat X beneficiul de a aplica prevederile art.26 alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal in ceea ce priveste pierderea de 0 lei, preluata de la Z, urmare transferului de active.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu mai puteau "reincadra tratamentul fiscal" al operatiunii de transfer patrimonial care a avut loc de la Z Romania S.A. (Z) către X conform punctului de vedere emis de MFP-Directia legislatie impozite directe care incadreaza legalitatea preluarii pierderii fiscale conform art. 26 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind astfel incalcat principiul certitudinii impunerii si a asteptarilor legitime ale agentilor economici.

Avand in vedere argumentele societatii, organul de solutionare a contestatiei in virtutea rolului sau activ prin adresa nr.000/2019 a cerut organelor de inspectie fiscala sa precizeze care au fost motivele pentru care nu s-a tinut cont de adresa nr.000/2013 reprezentand raspunsul Ministerului Finantelor Publice- Directia Legislatie Impozite Directe la solicitarea unui punct de vedere cu privire la o situatie identica cu cea analizata in Raportul de inspectie fiscala nr.000/2018.

Prin adresa nr.000/2019 inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr.000/2019, organele de inspectie fiscala au precizat ca *„raspunsul Ministerul Finantelor, face trimitere la art.26 alin.(2) din Codul fiscal, prin care se specifica modul in care pierderea fiscala se recupereaza proportional cu activele si pasivele transferate. Societatea in cadrul contestatiei precizeaza ca DGAMC nu poate avea o opinie contrara pentru aceeasi speta fata de opinia reglementatorului si ca urmare trebuie sa fie consistenta in incadrarea din punct de vedere fiscal a unei spete similare. DGAMC este de acord ca trebuie sa existe o opinie consistenta cu opinia reglementatorului in incadrarea spetelor. Totodata mentionam ca in raspunsul dat Ministerul Finantelor face trimitere la Codul fiscal pornind de la aspectele prezentate de catre contribuabil/firma de avocatura pornind de la premisa ca tranzactia comerciala pentru care solicita precizari este o operatiune comerciala pentru care solicita precizari este o operatiune comerciala normala si nu este o operatiune artificiala prin care se urmareste un avantaj pur fiscal. DGAMC in vederea incadrarii acestei spete pe langa luarea in considerare a tuturor documentelor legate de operatiunea de transfer patrimonial negativ prezentate de Y, in incercarea de a intelege cu buna credinta care au fost considerentele*

economice pentru care o persoana juridica independenta a efectuat aceasta operatiune, a efectuat si un control incrucisat la societatea care s-a divizat partial Z Romania S.A.(Z-actualmente functioneaza ca X sub numele de V). Din literatura de specialitate si interpretarile Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cazuistica relevanta pentru astfel de operatiuni, reiese ca o operatiune de reorganizare ar trebui sa fie justificata de motive comerciale legitime si sustinuta de fapte economice reale. Notiunea de „motive economice valabile” in sensul articolului 11 din Directiva 90/434/CEE, conform Cauzei Foggia C-126/10, presupune mai mult decat obtinerea unui avantaj pur fiscal. In consecinta, poate constitui un motiv economic valabil o fuziune fundamentata (eventual orice alt tip de reorganizare) pe mai multe obiective, printre care se pot regasi consideratii de natura fiscala, dar cu conditia ca acestea din urma sa nu fie preponderente in cadrul operatiunii urmarite. Mai specific beneficiile economice, fie cele care rezulta direct sau cele viitoare, nu trebuie sa fie marginale comparativ cu beneficiile fiscale. Echipa de inspectie fiscala a analizat motivele comerciale legitime si faptele economice reale care au stat la baza acestei tranzactii. (...).”

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatarile avand in vedere dispozitiile art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: *„organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia intemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza raportat la momentul luarii unei decizii (...).”*

Totodata potrivit art.7 din Codul de procedura fiscala *„in analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia in considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz in parte.”*

Astfel, retinem ca punctul de vedere al MFP - Directia legislatie impozite directe exprimat prin adresa înregistrată sub nr.000/2013, a fost emis in baza unei intrebari in care nu se specifica faptul ca:

- divizarea partiala a Z nu a avut la baza un algoritm de alocare a activelor si pasivelor transferate către X. Prin aplicarea acestui principiu de alocare activele nete negative/capitalurile proprii negative ale Z au fost transferate către X în timp ce Z a rămas o societate functionala, cu capital propriu pozitiv care indeplinea cerintele Legii nr.31/1990 si cerintele Bancii Nationale a Romaniei.

Organele de inspectie fiscala in vederea incadrarii acestei spete pe langa luarea in considerare a tuturor documentelor legate de operatiunea de transfer patrimonial negativ prezentate de X, in incercarea de a intelege cu buna credinta care au fost considerentele economice pentru care o persoana juridica romana independenta a efectuat aceasta operatiune, a efectuat si un control

incrucisat la societatea care s-a divizat partial Z Romania S.A. (Z - actualmente functioneaza ca X sub numele de V).

Ca urmare a verificarii efectuate se retine ca divizarea partiala a Z nu a avut la baza un algoritm de alocare, respectiv un procent care să se aplice unitar la toate activele si pasivele existente înaintea divizarii partiale, ci s-a aplicat un principiu de alocare a activelor si pasivelor transferate către X.

Conform Notei explicative 000/2018 anexa nr. 3.2 la Procesul verbal nr.000/2018 incheiat la V si Monitorul Oficial al Romaniei - Partea a IV-a, nr. 000/2013, in urma aplicarii acestui principiu de alocare, Z a ramas o entitate pe deplin operatiunala, cu un bilanț imaculat, cu o poziție solidă în ceea ce privește lichiditățile și o bază de capital corespunzătoare in timp ce la X s-a efectuat un transfer patrimonial negativ;

- operatiunea de transfer patrimonial negativ nu a avut motivatie economica si este de fapt o operatiune artificiala. X ca urmare a transferului patrimonial are un avantaj de natura fiscala, societatea diminuandu-si astfel profitul impozabil cu suma de 0 lei.

Din interpretarile Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cazuistica relevanta pentru astfel de operatiuni, reiese ca o operatiune de reorganizare ar trebui sa fie justificata de motive comerciale legitime si sustinuta de fapte economice reale. Notiunea de "motive economice valabile" in sensul articolului 11 din Directiva 90/434/CEE, conform Cauzei Foggia C-126/10, presupune mai mult decat obtinerea unui avantaj pur fiscal.

In consecinta, poate constitui un motiv economic valabil o fuziune fundamentata (eventual orice alt tip de reorganizare) pe mai multe obiective, printre care se pot regasi si consideratii de natura fiscala, dar conditia este ca acestea din urma sa nu fie preponderente in cadrul operatiunii urmarite. Mai specific beneficiile economice fie cele care rezulta direct sau cele viitoare, nu trebuie sa fie marginale comparativ cu beneficiile fiscale.

In cazul acestui transfer patrimonial la X, luand in considerare toate documentele prezentate de catre contribuabilul verificat precum si documentele prezentate de Z, societatea care s-a divizat partial unde s-a efectuat un control inopinat, retinem ca operatiunea nu este o tranzactie comerciala tipica.

Tranzactia nu a urmarit obtinerea de beneficii economice care sa rezulte direct ca urmare a divizarii partiale Z/transfer patrimonial negativ la X (respectiv, tranzactia este neonerosa, capitalul social al X nu s-a majorat, valoarea contabila a actiunilor zero, nu exista prima de divizare) sau beneficii, ea este de fapt o operatiune atipica.

Caracterul artificial al operatiunii de transfer patrimonial este determinat de faptul ca din activitatea operationala transferata nu s-au generat beneficii prezente si/sau viitoare. Acest fapt este consemnat inca din momentul in care se fundamenteaza divizarea partiala.

Prin adresa nr. 000/2018 reprezentantii X au specificat faptul ca "a fost preluata o activitate distincta din perspectiva organizatorica, determinata si

delimitata precis, ce constituie un ansamblu coerent capabil sa functioneze independent si prin propriile mijloace din perspective organizatorica intrucat inglobeaza atat activitati de retail, cat si activitati suport centralizate.”

Decizia de a transfera o pierdere deja existenta era numai unul dintre aspectele implicate de acest transfer patrimonial, un alt aspect important era determinat de faptul ca din punct de vedere operational X avea profitabilitate operationala negativa si se estima ca va avea in continuare profitabilitate operationala negativa.

Drept urmare se stia de la început ca activitatea de creditare care urma sa se desfasoare la sucursalele transferate nu va genera profit asa cum se precizeaza în proiectul de divizare partiala a Z publicat in Monitorul Oficial, respectiv „... s-a produs o erodare totala a capitalului Z, pozitia financiara va continua a fi semnificativ influentată de profitabilitatea operationala negativă si fără fluxuri de capital care sa acopere pierderile existente si anticipate, astfel din punct de vedere legal Z nu poate functiona ca unitate de sine statatoare...”.

Astfel se retine ca specialistii care au intocmit proiectul de divizare al Z recunosc faptul ca nu numai la momentul divizarii societatea nu putea functiona si avea profitabilitate operationala negativa dar nici in perspectiva pozitia financiara a bancii nu se va redresa.

De aici rezulta ca la data transferarii sucursalelor era cunoscut deja faptul ca acestea nu puteau fi unitati functionale care se pot autosustine si ca in principal vor genera pierderi.

Operatiunea de transfer patrimonial negativ nu a avut motivatie economica, fiind efectuata ca urmare a vointei actionariatului de la acea data. Ca urmare avantajele economice in cazul transferului patrimonial apartin actionariatului X si sunt in favoarea Z care ramane dupa divizarea partiala, in timp ce X are numai dezavantajele determinate de o activitate economica transferata care va genera doar pierderi slabind astfel pozitia financiara a acesteia.

X daca are un avantaj, este doar un avantaj de natura fiscala, intrucat societatea si-a diminuat astfel profitul impozabil cu 0 lei.

Se transfera astfel catre X nu numai un activ net negativ ci in mod mult mai dramatic o operatiune comerciala care nu va genera profit viitor, o activitate care aduce pierderi la data efectuării transferului si care va genera doar pierderi in cadrul societatii in care se transfera acest activ net negativ/ capitaluri proprii negative.

Faptul ca operatiunea de transfer patrimonial este o operatiune artificiala nu este determinata doar de prezentarea aspectelor legate de divizare/ transfer patrimonial (faptul ca in aceasta situatie tranzactia neoneroasa, capitalul social care nu s-a majorat la X, valoarea contabila a actiunilor zero, nu exista prima de divizare) asa cum contribuabilul a prezentat in mod voit simplist in contestatie.

Caracterul artificial al tranzactiei comerciale este determinat de faptul ca

operatiunea de transfer patrimonial a avut loc desi inca de la data transferului se stia ca operatiunea nu va genera profit, in fapt tot ce va aduce vor fi pierderi si cheltuieli suplimentare pentru contribuabilul verificat conform Monitorului Oficial in care s-a publicat fundamentarea divizarii partiale a Z.

Referitor la sustinerea X potrivit careia: *“Asadar, contrar sustinerilor organului de control, emiterea de actiuni de către Y către actionarii Z nu este posibilă întrucât fractiunea transferată din patrimoniul Z a avut o valoare economică negativă (valoarea pasivului fiind mai mare decât valoarea activului). Actiunile ar fi putut fi emise doar în situatia în care, în mod evident, balanta dintre active si pasiv ar fi fost pozitivă deoarece scopul emiterii de actiuni este acela de a recompensa partea care contribuie cu un aport la patrimoniul societății. Or, în situatia în care aportul la capitalul social nu a fost unul pozitiv, este evident că Y s-a regăsit în imposibilitate de a emite actiuni noi aferente transferului patrimonial”*, retinem ca intr-adevar emiterea de actiuni de către X către actionarii Z nu este posibilă întrucât fractiunea transferată din patrimoniul Z a avut o valoare economică negativă (valoarea pasivului fiind mai mare decât valoarea activului).

Actiunile ar fi fost emise doar în situatia în care balanta dintre active si pasive ar fi fost pozitivă deoarece scopul emiterii de actiuni este acela de a recompensa partea care contribuie cu un aport la patrimoniul societății.

Asadar, în situatia în care aportul la capitalul social nu a fost unul pozitiv, X s-a regăsit în imposibilitate de a emite actiuni noi aferente transferului patrimonial.

Argumentul organelor de inspectie fiscala tine de faptul ca a vrut sa evidentieze ca transferul patrimonial nu a adus nici un plus X. Pentru o tranzactie comerciala de acest tip Legea nr.31/1991 privind societatile comerciale precizeaza care sunt elementele care se regasesc in mod normal cand o societate transfera patrimoniul care are valoare aceea societate este recompensata cu actiuni pentru aportul patrimonial, ceea ce in situatia X nu este cazul, asa cum sustine si contribuabilul. Aceasta operatiune de transfer patrimonial negativ este una artificiala si nu este o tranzactie comerciala normala intrucat nu genereaza si nu va genera beneficii operationale ulterioare pentru contribuabil.

Operatiunea de transfer patrimonial negativ la X are loc la 01.12.2013 si pana la data de 31.12.2013, intr-un interval de numai 30 de zile inchide deja 15 sucursale din 17 sucursale, din care 9 sucursale le inchide chiar la data transferului. Astfel, X prezerva doar activitatea a 2 sucursale, pe care le va inchide de asemenea in anii urmatori si care genereaza în principal tot o activitate neprofitabila.

Astfel, in aceasta situatie, nu se cunosc care sunt considerentele economice care au stat la baza efectuării acestei operatiuni de transfer patrimonial negativ la X. Retinem ca la nivel organizational X decide inca de la data transferului inchiderea a 15 sucursale pentru a se limita pierderile determinate de o activitate operationala despre care se stie inca de la

fundamentarea divizării parțiale a Z ca generează doar pierderi.

Prin urmare X știa de la momentul transferului că va trebui să suporte consecințele economice pentru o astfel de operațiune dezavantajoasă impusă de către acționarul de la acea dată și a luat cât mai rapid măsurile necesare pentru a limita pierderile generate de activitatea operațională transferată de la Z.

Referitor la susținerea X privind: *“Faptul că patrimoniul preluat și activitățile de restructurare întreprinse de Y în anul 2013 au fost în beneficiul economic al Y este demonstrat de profitabilitatea înregistrată de Y la sfârșitul anului 2013. Y România a realizat un profit brut de 0 euro în 2013, marcând astfel o evoluție pozitivă față de rezultatul obținut la sfârșitul anului 2012”*, reținem că această afirmație nu se susține, întrucât nu s-a obținut un beneficiu economic la finele anului 2013 față de anul 2012 ca urmare a transferului patrimonial negativ.

În anul 2012 pierderea în exercițiu este determinată în principal de aplicarea obligatorie pentru societățile care desfășurau activitate bancară a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), fapt care a determinat în mod particular în anul 2012, creșterea cheltuielilor cu ajustările.

Astfel pierderea în anul 2012 nu este determinată de faptul că în sine activitatea operațională a X a fost în anul 2012 neprofitabilă.

De asemenea se reține faptul că profitul în exercițiul anului 2013 în suma de 0 lei nu a fost generat de transferul patrimonial negativ de la Z care a avut loc la data de 01.12.2013. Influența operațională determinată de transferul operațional a fost nesemnificativă dacă nu chiar negativă, fiind doar 30 zile în care profitul operațional putea fi influențat de transferul patrimonial și în plus, în această perioadă de 30 de zile, X a închis 0% din sucursalele transferate până la data de 31.12.2013, rămânând funcționale la închiderea lunii doar 2 dintre sucursalele transferate la 01.12.2013.

Mai mult profitul operațional al anului 2013 a fost diminuat cu pierderea transferată de la Z în suma de 0 lei astfel că la X în urma transferului pierderea fiscală de recuperat în anii următori a fost în suma de 0 lei.

În ceea ce privește susținerea X potrivit căreia: *“La 31 decembrie 2013, activele companiei au depășit 0 euro, înregistrând o creștere față de aceeași perioadă a anului trecut. Volumul creditelor acordate la sfârșitul anului 2013 a crescut față de rezultatul obținut în aceeași perioadă a lui 2012 și a ajuns la peste 0 euro. Valoarea depozitelor atrase de Y România la 31 decembrie 2013 depășea 0 euro, mai mult comparativ cu perioada similară a anului trecut”*, nu poate fi reținută întrucât creșterea volumului depozitelor atrase și a creditelor acordate ar trebui să fie un aport pozitiv pentru orice societate.

În cazul X calitatea depozitelor atrase și a creditelor acordate transferate de la Z nu a permis obținerea unui profit operațional, fapt care a fost cunoscut de toți afiliatii participanți la tranzacție: Y (societatea mamă), Z afiliatul rezident și X verificată încă de la început (asa cum s-a menționat în Monitorul Oficial al

Romaniei – Partea a IV-a, nr. 000/2013 in care s-a publicat fundamentarea divizarii partiala a Z).

Ca urmare a verificarii documentelor justificative privind transferul patrimonial, organele de inspectie fiscala au constatat ca X in urma transferului patrimonial nu si-a îmbunătătit semnificativ profitabilitatea asa cum sustine contribuabilul. Mai mult depozitele si imprumuturile transferate nu generau profit operational fapt cunoscut inainte de a se efectua operatiunea de transfer patrimonial. Principalul avantaj pe care l-a avut X ca urmare a acestei tranzactii este de natura fiscala, intrucat aceasta si-a diminuat in mod semnificativ profitul impozabil astfel ca pe toata perioada verificata a raportat numai pierdere fiscala.

În incadrarea din punct de vedere fiscal a operatiuni de transfer patrimonial la X, organele de inspectie fiscala au pornit de la considerentele economice.

Astfel acestea nu s-au limitat numai la verificarea tranzactiei de transfer patrimonial negativ, ci au avut in vedere si daca aceasta operatiune este o operatiune comerciala normala sau este o operatiune artificiala.

S-a constatat ca tranzactia comerciala a fost impusa nu de considerente economice care opereaza pe o piata unde functioneaza cererea si oferta, ci ea exprima vointa actionarului principal-Y, fiind o tranzactie care de la inceput este statuata in detrimentul X verificate.

Aceasta operatiune nu ar fi avut loc daca ar fi operat doar vointa persoanei juridice romane verificata. Singurul avantaj in cazul contribuabilului este doar avantajul de natura fiscala.

Astfel tranzactia trebuie reconsiderata din punct de vedere fiscal. Daca exista un beneficiu sau beneficii de grup, acest beneficiu trebuia sa apartina si societatii care prelua un activ net negativ, daca nu beneficia în mod direct la momentul transferului se asteapta ca operatiunea sa genereze beneficii in viitor.

Nu se contesta dreptul de administrare al Y, dar trebuie să se ia în considerare faptul ca X si Z erau persoane juridice romane independente.

În ceea ce priveste invocarea de către contribuabil a principiului libertății de gestiune, se retine că principiul mai sus precizat cunoaste anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalti subiecti, în spetă fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil : *“Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație”*, coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil *“Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui,consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „conciliat” cu drepturile celorlalți .*

Prin urmare contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea divizată, aspect la care societatea contestată nu face nicio referire, nerezultând din documentele de la dosarul cauzei sau din argumentele societății că a beneficiat de un avantaj pur fiscal prin preluarea pierderii de la societatea afiliată Z.

În ceea ce privește invocarea principiului opțiunilor disponibile în mod realist, se reține că în același context internațional al bancilor țării membre UE aflate în dificultate operau și alte bănci românești al căror capital majoritar era din țara membră UE. În același context X avea profit operațional și finanțarea necesară din propria activitate precum și din alte finanțări (resurse atrase).

În acest context dificil Y a luat decizia de a transfera active nete negative către X de la Z care nu puteau genera profit operațional și care puneau societatea verificată în dificultate din punct de vedere economic și financiar pe termen mediu și lung.

Astfel până la finele anului 2016 X are o pierdere fiscală de 0 lei pe care nu reușește în toată această perioadă să o acopere din activitatea operațională atât a sucursalelor transferate de la Z cât și a unităților proprii, chiar dacă volumul creditelor acordate și depozitelor atrase a crescut în urma transferului patrimonial.

Totodată X susține că: *“Asadar, în primul rând, vă rugăm să observați că dispozițiile alin. 9.26 din secțiunea B.2 Înțelegerea motivelor de afaceri și a beneficiilor așteptate ale restructurării, inclusiv rolul sinergiilor, astfel cum sunt redate mai jos, recunosc în mod clar că un proces de reorganizare nu trebuie să ducă imediat la creșterea profiturilor, ceea ce implică presupune și că nu ar fi obligatorie preluarea unui patrimoniu profitabil (ci, mai degrabă, unul funcțional, prin reorganizare), precum și că reorganizarea poate fi motivată inclusiv de aspecte privind menținerea competitivității, ceea ce a fost în mod evident unul din principalele obiective ale Y în procesul de divizare, în contextul în care lipsa reorganizării ar fi putut duce chiar și la falimentul Y (prin contagiune cu Y):*

Faptul că o restructurare a afacerii poate fi motivată de sinergii anticipate nu înseamnă neapărat că profiturile unui grup multinational de companii (R) vor crește în mod efectiv după restructurare. Ar putea fi cazul ca accentuarea sinergiilor să permită grupului R să obțină profituri suplimentare comparativ cu situația viitoare în cazul în care restructurarea nu ar fi avut loc, dar ceea ce nu înseamnă în mod neapărat că profiturile viitoare ar trebui să fie mai mari comparativ cu situația pre-restructurare, de exemplu în cazul în care restructurarea este necesară pentru menținerea competitivității, mai degrabă decât pentru creșterea acesteia.[...]”.

Or, deși inițial se pleca de la un transfer patrimonial negativ, ca urmare a efectelor sinergice determinate de acesta, a creșterii volumului de depozite atrase și împrumuturi acordate care acum operau în cadrul structurii

organizatorice a X verificate, in timp operatiunea se putea transforma intr-o activitate benefica societatii care sa ii intareasca activitatea bancara in viitor si care sa ii genereze la un moment dat profit si ulterior eventual o situatie economica mai buna. In cazul X acest lucru nu s-a intamplat intrucat activitatea transferata nu genera profit operational. Creditele acordate si depozitele atrase transferate nu au generat profit operational asa cum de fapt era statuat încă de la fundamentarea divizarii Z.

Chiar daca motivul de afaceri si beneficiile asteptate ca urmare a transferului patrimonial nu duceau imediat la cresterea profiturilor, dar ar fi existat elemente prin care X in urma transferului patrimonial negativ si-ar fi crescut competitivitatea, ar fi generat profit operational in anii urmasori, respectiv in anii 2013, 2014, 2015 si 2016 atunci ar fi fost o operatiune care avea motivatie economica si ca atare deservea scopul economic.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere atat existenta beneficiilor prezente la data tranzactiei cat si beneficiile viitoare pe care transferul patrimonial le-ar fi putut genera. In urma verificarii au concluzionat ca operatiunea nu a prezentat alt avantaj decat unul de natura fiscala, fiind o operatiune artificiala care nu avantaja X atat la data transferului cat si in anii care au urmat.

Referitor la sustinerea X potrivit careia *“Astfel, considerăm că în mod impartial a analizat organul de control faptul că societatea a acordat către Z România împrumuturi subordonate care mai departe nu au mai fost recuperate de Y, ca efect al divizării, Y înregistrând astfel o pierdere, deoarece, prin conversia în capital social a datoriei subordonate mai sus mentionate, pe de o parte Y a câștigat lichiditate din eliminarea obligatiei de rambursare către Y a principalului subordonat si dobânzilor aferente, iar pe de altă parte, si-a îmbunătățit pozitia de solvabilitate”*, retinem ca argumentul este artificial, fiind doar un artificiu matematic. La data transferului patrimonial negativ X avea o situatie financiara buna.

Astfel in 2013 societatea a reusit sa neutralizeze efectele aplicarii IFRS si a avut un profit in exercitiu semnificativ nefiind necesara o crestere a pozitiei de solvabilitate la momentul tranzactiei. Faptul ca s-a transferat o activitate bancara care nu era capabila sa se autosustina din punct de vedere economic a fost determinat de vointa actionarului majoritar si nu de considerente economice. Ca urmare a acestei tranzactii X nu a generat profit operational, efectul fiind chiar unul negativ.

Faptul ca acest imprumut subordonat a fost capitalizat tine mai mult de considerente legate in sine de activitatea X care era periclitata ca urmare a acestei operatiuni complet dezavantajoasa de transfer patrimonial.

In ceea ce priveste sustinerea societatii potrivit careia organul fiscal este îndreptătit să procedeze la reconsiderarea unei stări de fapt fiscale, în scopul impozitării veniturilor contribuabilului, însă cu respectarea următoarele conditii impuse de lege, respectiv:

Conditii de ordin procedural:

- realitatea economică trebuie apreciată doar pe baza probelor administrate (art. 14 alin. (2) din Codul de procedură fiscală);
- recalificarea unei tranzactii trebuie să se facă cu respectarea principiului buneii-credinte, potrivit art. 12 din Codul de procedură fiscală;
- contribuabilul trebuie să fie, potrivit art. 5, art.6, art.7 și art.9 din Codul de procedură fiscală, un participant activ a cărui voce să fie auzită și ale cărui argumente să fie ascultate, acesta fiind obligat să contribuie chiar el la clarificarea stării de fapt fiscale.

Conditii de ordin substantial:

- tranzactia realizată să nu aibă substanță economică;
- scopul esential al tranzactiilor să fie acela de a obtine un avantaj pur fiscal, se retin urmatoarele:
- din verificarea efectuata s-a constat ca operatiunea de transfer patrimonial de la Z la X a avut loc astfel conditia de realitate economica a operatiunii nu a fost nici un moment pusa in discutie;
- organele de inspectie fiscala au actionat cu buna credinta in verificarea tranzactiei comerciale. Astfel s-a plecat de la analiza motivelor economice valabile care au stat la baza operatiunii de transfer patrimonial. Ca urmare s-au verificat documentele puse la dispozitie de catre X aferente transferului patrimonial si s-a efectuat si un control inopinat la Z concretizat in PV nr. nr.000/2018;
- intre organele de inspectie fiscala si contribuabilul verificat s-au purtat mai multe discutii in vederea clarificarii starii de fapt fiscale. Faptul ca echipa de inspectie fiscala are o opinie diferita din punct de vedere fiscal fata de contribuabil nu inseamna ca organul fiscal nu a respectat normele de ordin procedural;
- organele fiscale au luat in calcul ca pot exista mai multe obiective ale unei tranzactii de reorganizare printre care se pot regasi si consideratii de natura fiscala, dar cu conditia ca acestea din urma sa nu fie preponderente in cadrul operatiunii urmarite.

Insa in cazul acestei tranzactii s-a constat ca beneficiile economice directe si viitoare sunt marginale, existand in principal pierdere si nu profit operational pe sucursalele ramase functionale la finele anului 2013 (2 sucursale din cele 17 transferate). Ca urmare beneficiile economice, fie cele care rezulta direct sau cele viitoare, sunt marginale comparativ cu beneficiile fiscale.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscală au respectat atat normele de ordin procedural cat si pe cele de ordin substantial.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate ”, coroborat cu pct.4 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“ În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Astfel, organele de inspecție fiscală prin ajustarea implicațiilor fiscale pentru tranzacțiile menționate, au stabilit că societatea nu poate beneficia de prevederile art.26 alin.(2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal in ceea ce priveste pierderea in suma de 0 lei, preluata de la Z, urmare transferului de active.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea nu prezinta argumente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru suma de 0 lei reprezentand pierderea fiscala preluata de X de la Z Romania in urma procesului de divizare.

2. Referitor la dosarul prețurilor de transfer și la ajustarea bazei de impozitare a impozitului pe profit prin reducerea cheltuielilor cu suma de 0 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au efectuat aceste ajustări în condițiile în care din analiza dosarului preturilor de transfer și documentelor prezentate au rezultat deficiente cu privire la modul de justificare a preturilor de transfer astfel că, s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate privind dobanzile aferente depozitelor interbancare in RON si EUR atrase de la societati afiliate in vederea eliminarii acestor deficiențe.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2011 – 2016, nivelul ratelor de dobanda de la data stabilirii acestora platite de X catre entitatea afiliata Y tara membra UE pentru depozitele atrase a fost peste nivelul ratelor de dobanda aferente tranzactiilor comparabile necontrolate, rezultand astfel ca valoarea dobanzilor platite si inregistrate ca si cheltuieli deductibile de X pentru aceste tranzactii este superioara nivelului preturilor de piata.

Pentru stabilirea valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de X pentru depozitele atrase in EUR au fost luate in considerare ratele de dobanda de pe piata interbancara furnizate de baza de date Bloomberg pentru tranzactii similare in EUR, iar pentru depozitele atrase in RON au fost luate in considerare ratele de dobanda de pe piata interbancarara pentru tranzactii similare in RON.

Totodata s-a constatat ca nivelul ratelor de dobanda de la data stabilirii acestora platite de X catre entitatea afiliata Y tara membra UE pentru o parte din imprumuturile primite de la aceasta a fost peste nivelul ratelor de dobanda aferente tranzactiilor comparabile necontrolate, rezultand astfel ca valoarea

dobanzilor platite si inregistrate ca si cheltuieli deductibile de X pentru aceste tranzactii este superioara nivelului preturilor de piata.

Pentru stabilirea valorii de piata a ratelor de dobanda practicate de X au fost luate in considerare studiile de comparabilitate prezentate de X, realizate pe baza informatiilor furnizate de baza de date Dealscan si in vederea asigurarii comparabilitatii au fost acceptate ajustarile propuse de X asupra ratelor de dobanda pentru tranzactiile similare in EUR.

Efectul ajustarilor operate in suma totala de 0 lei, se concretizeaza in recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada verificata in baza prevederilor art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 22 - 25, 31 - 36 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil pana in anul 2015 si a prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil incepand cu anul 2016, precum si a normelor de aplicare ale acestui articol, respectiv prevederile punctelor 5 alin. (1) lit. a) (2) – (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil incepand cu anul 2016.

In drept, in materia impozitului pe profit sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.7 alin.1 pct.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;”

- art.19 alin.(1) și alin.(5) din Codul fiscal, prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

(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.”

Potrivit art.11 alin.(2) din același act normativ:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane romane si persoane nerezidente afiliate, precum si intre persoane romane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este

necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Conform prevederilor pct.22-25, 31-36 și 38 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.

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

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

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

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată.

31. În cazul comparării tranzacțiilor dintre persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență.

34. În aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal se iau în considerare datele și documentele înregistrate în momentul în care a fost încheiat contractul.

În cazul contractelor pe termen lung este necesar să se aibă în vedere dacă terțe părți independente țin seama de riscurile asociate, încheind contractele corespunzătoare (de exemplu, clauze de actualizare a prețului).

În situația în care în legătură cu transferul bunurilor și al serviciilor sunt convenite aranjamente financiare speciale (condiții de plată sau facilități de credit pentru client diferite de practica comercială obișnuită), precum și în cazul furnizării parțiale de materiale de către client sau servicii auxiliare, la determinarea prețului de piață trebuie să se ia în considerare și acești factori.

35. La aplicarea metodelor prevăzute la [art. 11](#) alin. (2) din Codul fiscal nu se iau în considerare prețurile care au fost influențate de situații competitive speciale, cum ar fi:

a) prețuri practicate pe piețe speciale închise, unde aceste prețuri sunt stabilite diferit de condițiile de pe piața din care se face transferul;

b) prețuri care sunt supuse reducerilor speciale legate de introducerea de produse noi pe piață;

c) prețuri care sunt influențate de reglementările autorităților publice.

36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate.

În cazul furnizărilor de servicii se iau în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii (transport, asigurare). În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost-plus".

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)."

Incepand cu anul 2016 sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art.7 alin.1 pct.32 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

"32. preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;"

- art.19 alin.(1) și alin.(6) din Codul fiscal, prevede că:

"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile [art. 31](#). Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.[...]

(6) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de [Codul de procedură fiscală](#)."

Potrivit art.11 alin.(4) din același act normativ:

"(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit [Codului de procedură fiscală](#). La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;*
- b) metoda cost plus;*
- c) metoda prețului de revânzare;*

- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor pct.5 din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“5.(1) În aplicarea prevederilor [art.11](#) alin.(4) din Codul fiscal, la ajustarea/estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se utilizează metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

a) metoda comparării prețurilor, care se bazează pe compararea prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la compararea internă a prețurilor utilizate de persoana juridică vizată în tranzacțiile cu persoane independente sau la compararea externă a prețurilor utilizate în tranzacții convenite între persoane independente. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate;

b) metoda cost plus, care se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costuri. În cazul în care produsele, mărfurile sau serviciile sunt

transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Profitul care majorează costurile furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la marja de profit utilizată de un furnizor independent în tranzacții comparabile;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de distribuție, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică pornindu-se de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț este redus cu o marjă brută corespunzătoare, denumită marja prețului de revânzare, reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului își acoperă cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile efectuate, luând în considerare activele utilizate și riscul asumat, și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între persoane afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

i) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb valutar și inflația;

(ii) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;

(iii) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi, care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

Metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care persoana care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile sunt nesemnificativ prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată;

d) metoda marjei nete, implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete

presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri;

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

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele, modificările și completările ulterioare.

(4) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

(5) Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) *activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;*

d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență.*

(15) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor derulate între persoane al produselor, mărfurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, va fi efectuată de organele de inspecție fiscală la nivelul tendinței centrale a pieței. Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile, pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, se vor identifica cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile și se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestora sau a tranzacțiilor identificate.”

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.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.(2) din vechiul Cod fiscal, respectiv art.11 alin.4 din noul cod fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

Totodata, 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 servicii 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.

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 asemenea, spetei ii sunt aplicabile și următoarele prevederi din OD nr.442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer :

“- art. 9 - alin.1: Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței;

- alin. 2: Tendința centrală a pieței va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate;

- art. 8 - alin. 2: disponibilitatea rezonabilă a datelor la momentul stabilirii prețurilor de transfer sau la momentul documentării acestora, pentru care contribuabilul/plătitorul verificat prezintă documentele justificative pentru datele utilizate la momentul stabilirii prețurilor de transfer;

- alin. 3: marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente

- alin. 4: pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. Intervalul de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau marjei/rezultatului aferent tranzacțiilor comparabile derulate între societăți comparabile independente, după eliminarea din marja de comparare a rezultatelor extreme;

- alin. 5: la stabilirea și calculul estimării/ajustării nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare;

- alin. 6: dacă valoarea mediană nu poate fi identificată (valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare), va fi realizată media aritmetică a celor două valori de mijloc ale intervalului de comparare.

- art. 7 - alin.1: In cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art.11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală vor ajusta cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.

- art. 10: Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OECD:

“1. Preturile de transfer sunt importante atat pentru contribuabili cat si pentru administratia fiscala, pentru ca ele determina in mare parte venitul si cheltuielile, si prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, in diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au aparut initial in tranzactiile intre companii afiliate ce operau in aceeași jurisdicție fiscala. Aspectele nationale nu sunt luate in considerare in acest Raport, care se concentreaza in principal pe aspectele internationale ale preturilor de transfer. Aceste aspecte internationale sunt mai dificil de solutionat pentru ca sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, si de aceea orice corectare a pretului de transfer intr-o jurisdicție presupune o corectare corespondenta intr-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, daca cealalta jurisdicție nu accepta sa efectueze corectarea corespunzatoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de doua ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere.”

De asemenea, pentru realizarea compararii trebuie avute in vedere prevederile pct.1.33, pct.1.38-1.39, pct.1.43, pct.1.45-1.46, pct.1.55, pct.1.68, pct.2.13, pct.2.14, pct.2.55, pct.2.7, pct.2.69, pct.3.68 si pct.3.9 din Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE:

- par.1.33: „[...] pentru ca o astfel de comparatie sa aiba utilitate, caracteristicile economice relevante ale situatiilor ce se compara trebuie sa fie suficient de comparabile. A fi comparabile inseamna ca nici una din diferentele (daca

acestea exista) dintre situatiile comparate nu ar putea sa afecteze substantial conditiile supuse examinarii in cadrul metodologiei [...]"

- par. 1.38: „[...] informatiile despre caracteristicile produselor pot fi mai importante daca metoda aleasa este metoda compararii preturilor necontrolate decat in cazul in care metoda folosita este o metoda a marjei tranzactionale nete.”

- par. 1.39: „Diferentele in caracteristicile specifice ale bunurilor sau serviciilor conteaza, cel putin partial, pentru diferentele de valoare intre ele pe o piata deschisa. De aceea, compararea acestor caracteristici poate fi utila in stabilirea comparabilitatii intre tranzactiile controlate si cele necontrolate. Caracteristicile ce pot fi important de luat in considerare includ urmatoarele: [...] in cazul prestarii de servicii, natura si amploarea serviciilor [...]"

- par.1.43: „Functiile pe care ar trebui sa le identifice si sa le compare contribuabilii si administratiile fiscale includ, de exemplu proiectarea, productia, asamblarea, cercetarea si dezvoltarea, service, achizitii, distributie, marketing, publicitate, transport, finantare si management [...]"

- par.1.45: „Tranzactiile si entitatile controlate si necontrolate nu sunt comparabile intre ele daca exista diferente semnificative in riscurile asumate, diferente pentru care nu se pot efectua ajustarile necesare. Analiza functionala nu este completa decat daca au fost luate in considerare riscurile asumate de fiecare parte, deoarece premisa sau alocarea riscurilor ar influenta conditiile tranzactiilor dintre companiile afiliate. Teoretic, pe o piata deschisa, premisa unui risc ridicat trebuie sa fie compensata de o majorare a veniturilor previzionate, chiar daca veniturile efective pot sa creasca sau nu, in functie de gradul e producere a riscurilor.”

- par.1.46: „Tipul de riscuri de luat in considerare includ [...] riscurile financiare precum cele generate de cursul de schimb valutar si de variatia ratei dobanzii; riscurile de credit; si asa mai departe.”

- par.1.55: „Preturile la lungime de brat pot varia pe pietele diferite chiar si pentru tranzactii ce implica aceleasi bunuri sau servicii.; de aceea, pentru a asigura comparabilitatea se impune ca pietele pe care opereaza companiile independente si afiliate sa fie comparabile, si ca diferentele sa nu aiba un efect de substanta asupra pretului, sau sa poata fi efectuate ajustarile corespunzatoare. Ca un prim pas, este esentiala identificarea pietei sau pietelor respective tinand cont de bunurile sau serviciile inlocuitoare disponibile. Circumstantele economice ce pot fi relevante in stabilirea comparabilitatii pietelor includ pozitia geografica; marimea pietelor; amploarea concurentei pe piete si pozitiile competitive relative ale vanzatorilor si cumparatorilor; existenta (si deci riscul aferent) unor bunuri si servicii inlocuitoare; nivelul cererii si ofertei pe piata ca intreg si in anumite regiuni, daca este relevant; puterea de cumparare a consumatorilor; caracterul si amploarea reglementarilor guvernamentale ale pietei; costurile de productie, inclusiv costul terenului, al fortei de munca, si al capitalului; costurile de transport; nivelul pietei (cu

amanuntul sau cu ridicata); data si momentul tranzactiei; si altele. Faptele si circumstantele cazului respectiv vor determina daca diferentele de circumstante economice au un efect semnificativ asupra pretului si daca se pot face ajustari in mod corect si exacte pentru a elimina efectele acestor diferente, a se vedea punctul 1.38”.

- par.1.68: “In plus, administratiile fiscale pot considera util sa faca referire la tranzactii structurate alternative intre companii independente pentru a determina daca tranzactia controlata asa cum este ea structurata respecta principiul lungimii de brat. Daca datele referitoare la o anumita alternativa pot fi luate sau nu in considerare va depinde de datele si circumstantele cazului respectiv, inclusiv de numarul si acuratetea ajustarilor necesare pentru a reflecta diferentele dintre tranzactia controlata si alternativa, si de calitatea oricaror alte date ce pot exista.”

- par.2.13: „Metoda compararii preturilor compara pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie controlata cu pretul perceput pentru bunurile sau serviciile transferate intr-o tranzactie comparabila necontrolata in circumstante comparabile.”

- par.2.14: „[...] o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata (este o tranzactie comparabila necontrolata) in sensul metodei CUP daca este indeplinita una din cele doua conditii:

1. nici una din diferentele (daca exista) intre tranzactiile comparate sau intre companiile ce intreprind aceste tranzactii nu pot afecta substantial pretul pe piata deschisa; sau

2. pot fi facute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substantiale ale acestor diferente.[...]”;

- par. 2.7: “[...] o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata (este o tranzactie comparabila necontrolata) in sensul metodei CUP daca este indeplinita una din cele doua conditii:

1. nici una din diferentele (daca exista) intre tranzactiile comparate sau intre companiile ce intreprind aceste tranzactii nu pot afecta substantial pretul pe piata deschisa; sau

2. pot fi facute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substantiale ale acestor diferente. [...]”

- par. 2.69: „[...] preturile sunt susceptibile de a fi afectate de diferentele dintre produse.”

- par. 3.55: „In unele cazuri este posibil sa se aplice principiul lungimii de brat pentru a se ajunge la o singura valoare (pret sau marja) care este cea mai relevanta pentru a se stabili in ce masura conditiile unei tranzactii respecta sau nu principiul lungimii de brat.”

- par.3.68: „[...] in principiu, informatia referitoare la conditiile de comparabilitate ale tranzactiilor necontrolate intreprinse sau efectuate in aceeasi perioada de timp in care tranzactia controlata („tranzactii necontrolate contemporane”) este cea mai fiabila informatie utilizata intr-o analiza de comparabilitate, deoarece

reflecta gradul de independenta in care partile s-au comportat intr-un mediu economic care este acelasi cu mediul economic al tranzactiei controlate de contribuabil [...]”.

- par. 3.9: *„In mod ideal pentru a se ajunge la cea mai precisa aproximare a valorii corecte de piata, principiul lungimii de brat ar trebui sa se aplice tranzactie cu tranzactie [...]*”.

Avand in vedere cele precizate la situatia de fapt, prevederile legale invocate, precum si documentele si argumentele prezentate in dosarele preturilor de transfer pentru sustinerea preturilor practicate intre partile afiliate in perioada 2011-2016, se retin urmatoarele:

a. Referitor la depozitele atrase in cadrul contractului de garantie reala mobiliara:

X a atras finantare in cadrul contractului de garantie reala mobiliara incheiat cu Y tara membra UE in 2011 si a actelor aditionale incheiate ulterior: actul aditional nr.000/2011, actul aditional nr.000/2011 si actul aditional nr.000/2013, impreuna cu anexele aferente.

Sumele corespunzatoare sunt puse la dispozitia X cu posibilitatea retragerii printr-o notificare cu minimum 25 de luni in prealabil.

Y tara membra UE a acordat o garantie reala mobiliara X in vederea garantarii platii datoriilor debitorilor X fata de aceasta, pana la echivalentul sumei de 0 EUR, modificata ulterior la 0 EUR, prin actul aditional nr.000, la care se adauga costurile aferente si cheltuielile de urmarire si executare, asupra depozitelor constituite de Y tara membra UE, in suma totala de 0 RON si 0 EUR.

Pentru depozitele atrase in EUR de catre X, Y tara membra UE a emis notificari de retragere in anul 2014 urmand ca retragerea sa aiba loc in anul 2016, in timp ce pentru cele atrase in RON,ificarile de retragere au fost emise in anul 2014 pentru suma de 0 lei urmand ca retragerea sa aibe loc in anul 2016 precum si in anul 2015 pentru suma de 0 lei, anul retragerii efective fiind 2017.

Pretul platit de X catre Y tara membra UE pentru depozitele atrase in cadrul contractului de garantie reala mobiliara este reprezentat de dobanda.

Rata de dobanda aferenta a fost stabilita pentru fiecare depozit, pentru fiecare perioada de dobanda, fiind formata dintr-o „marja variabila de dobanda negociata bilateral („over the counter” sau „OTC”) pentru scadente scurte (ex. 3 sau 6 luni) plus o marja fixa de risc”, asa cum reiese din completarea nr. 000/2018 la dosarele preturilor de transfer depuse de X.

In cadrul analizei economice prezentate de X in dosarele preturilor de transfer aferente perioadei 2011 – 2016 se concluzioneaza faptul ca aplicarea metodei compararii preturilor necontrolate (CPN) prin evaluare externa este cea mai adecvata pentru evaluarea conformitatii cu principiul valorii de piata a ratei de dobanda aplicata depozitelor atrase de la Y tara membra UE in cadrul

acordului de garantie reala mobiliara, avand in vedere faptul ca baza de date Bloomberg publica informatii privind ratele de dobanda practicate pe piata, pentru fiecare tip de depozit interbancar (i.e. pentru fiecare an, valuta si durata).

Baza de date Bloomberg contine informatii privind ratele de dobanda aplicate pentru depozitele atrase pe piata interbancara, prezentand date zilnice privind valoarea acestora pe piata interbancara. Astfel, avand in vedere faptul ca rata de dobanda practicata in cazul tranzactiilor analizate se modifica pe parcursul perioadei 2011 - 2016, s-a considerat relevant compararea fiecărei rate de dobanda cu seria minima si maxima a relor de dobanda extrase din baza de date Bloomberg din ziua modificarii.

In vederea aplicarii metodei CPN prin evaluare externa, a fost utilizata baza de date Bloomberg care furnizeaza informatii cu privire la rata de dobanda aferenta depozitelor efectuate pe piata interbancara.

Analiza de comparabilitate a depozitelor a constat in compararea fiecărei rate de dobanda aplicate de X pentru depozitele atrase de la Y tara membra UE, cu seria valorilor minime si maxime a ratelor de dobanda aplicate depozitelor efectuate pe piata interbancara, in conditii similare (e.g. ziua efectuării tranzactiei, durata si valuta depozitului).

Referitor la depozitele denominate in EUR pentru determinarea intervalului de comparabilitate au fost utilizate informatii din baza de date Bloomberg cu privire la ratele de dobanda practicate pe piata interbancara pentru depozitele denominate in EUR, cu o durata similara depozitelor supuse analizei (i.e. 2 ani), din ziua in care au fost modificate ratele de dobanda in cursul perioadei 2011 - 2016.

Referitor la depozitele denominate in RON intr-o prima etapa pentru determinarea intervalului de comparabilitate pentru depozitele denominate in RON, au fost cautate in baza de date Bloomberg informatii cu privire la rate de dobanda aplicate depozitelor in RON atrase pe piata interbancara cu o durata de 2 ani (i.e. similar depozitelor supuse analizei).

Intrucat pentru depozitele denominate in RON baza de date ofera informatii cu privire la rata de dobanda practicata pentru depozitele cu o maturitate de pana la 1 an inclusiv, pentru identificarea unor tranzactii comparabile, pornind de la informatiile disponibile pentru depozitele denominate in EUR disponibile pentru maturitati de 2 ani, a fost efectuata o ajustare.

Ajustarea efectuata de X pentru a spori gradul de comparabilitate al tranzactiilor identificate in baza de date Bloomberg consta in majorarea ratelor de dobanda aferente depozitelor denominate in EUR disponibile pentru maturitati de 2 ani, cu diferenta dintre IRS-ul mediu zilnic denominat in RON si IRS-ul mediu zilnic denominat in EUR. In urma ajustarii efectuate mai sus, a fost determinat intervalul de comparabilitate zilnic pentru depozitele denominate in RON, atrase de X in cadrul acordului de garantie reala mobiliara.

Avand in vedere volatilitatea ridicata a ratelor de dobanda s-a considerat relevanta compararea ratei de dobanda aplicata de X pentru depozitele atrase

de la Y tara membra UE in cadrul acordului de garantie reala mobiliara cu seria valorilor minime si maxime aplicabile pe piata, intrucat seria de cuartile nu ar produce rezultate adecvate.

In urma analizei referitor la depozitele denominate in EUR a rezultat ca ratele de dobanda practicate de X pentru depozitele atrase de la entitatea afiliata Y tara membra UE in perioada 2011 - 2016 se situeaza fie in seria intervalului minim-maxim al ratelor de dobanda practicate de entitati independente in tranzactii similare fie in afara acestui interval.

Referitor la depozitele denominate in RON a reiesit ca in general, ratele de dobanda aplicate de X pentru depozitele denominate in RON atrase de la Y tara membra UE in cadrul acordului de garantie reala mobiliara in perioada 2011 - 2016 se situeaza fie in seria intervalului minim-maxim al ratelor de dobanda practicate de entitati independente in tranzactii similare fie in afara acestui interval.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca ratele de dobanda practicate de X pentru depozitele atrase in EUR de la entitatea afiliata Y tara membra UE in perioada 2011 - 2016 se situeaza in anumite cazuri in afara intervalului minim-maxim al ratelor de dobanda practicate de entitati independente in tranzactii similare, asa cum a specificat de altfel si X.

Astfel, acestea au procedat la ajustarea valorilor ratelor de dobanda practicate de X pentru depozitele in EUR atrase de la entitatea afiliata Y tara membra UE in perioada 2011 - 2016 la valoarea medie a intervalului ratelor de dobanda practicate de entitati independente in tranzactii similare.

In ceea ce priveste depozitele denominate in RON organele de inspectie fiscala au considerat eronata abordarea X din urmatoarele motive:

- informatiile furnizate de baza de date Bloomberg cu privire la ratele de dobanda aplicate depozitelor in RON identificate si de X, cu efectuarea unor ajustari de maturitate, sunt mult mai relevante pentru analiza depozitelor in RON supuse analizei decat cele cu privire la rate de dobanda aplicate depozitelor in EUR, care reprezinta tranzactii efectuate in alta moneda decat depozitele analizate. Astfel, o ajustare de maturitate are un impact mai mic decat o ajustare de moneda si conduce la o analiza cu un grad mai mare de acuratete decat in cazul folosirii unei ajustari de moneda.

Potrivit organelor de inspectie fiscala analiza ratelor de dobanda interbancare denominate in RON este relevanta daca se utilizeaza ratele de dobanda aferente depozitelor interbancare in RON, furnizate de baza de date Bloomberg si nu ratele de dobanda aferente depozitelor interbancare in EUR, ajustate in functie de IRS-uri (diferenta intre IRS-ul mediu zilnic denominat in RON si IRS-ul mediu zilnic denominat in EUR).

In vederea asigurarii unui grad cat mai ridicat de comparabilitate, aplicarea metodei CUP presupune compararea preturilor aferente acelorasi tipuri de produse/tranzactii, iar astfel pentru analiza ratelor de dobanda aferente depozitelor in RON practicate de X cu maturitate de 2 ani, organele de inspectie

fiscala considera ca intervalele de comparabilitate trebuie determinate pornind de la informatiile disponibile pentru depozitele denumite in RON cu maturitate de 1 an.

- referitor la argumentul legat de stabilirea zilnica a cursului monedei nationale pe piata valutara interbancara pe baza monedei de referinta EUR, organele de inspectie fiscala precizeaza ca incepand cu anul 1997 cursul monedei nationale a fost liberalizat total, piata valutara fiind deschisa tuturor bancilor, astfel incat cursul monedei nationale este determinat de cerere si oferta si nu de evolutia unei alte monede de referinta.

Prin urmare din analiza organelor de inspectie fiscala a reiesit ca analiza depozitelor in RON atrase de la Y tara membra UE prezentata de X nu justifica valoarea de piata a acestor tranzactii.

In cadrul clarificarilor prezentate prin adresa nr.000/2018, X a adus argumente in sustinerea analizei depozitelor in RON atrase de la Y tara membra UE in cadrul acordului de garantie reala mobiliara prezentata in cadrul dosarelor preturilor de transfer.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca analiza depozitelor in RON atrase de la Y tara membra UE prezentata de X in cadrul dosarelor preturilor de transfer nu este relevanta pentru justificarea valorii de piata a acestor tranzactii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la realizarea unei noi analize pentru depozitele in RON atrase de X de la Y tara membra UE pentru a determina daca preturile de transfer prezentate de contribuabil aferente acestor tranzactii sunt practicate cu respectarea principiului valorii de piata.

Au acceptat utilizarea de catre X a metodei compararii preturilor (CPN) prin evaluare externa pentru analizarea depozitelor in RON atrase de la Y tara membra UE.

Avand in vedere ca baza de date Bloomberg contine informatii privind ratele de dobanda aferente depozitelor interbancare in RON, acestea au fost considerate relevante pentru efectuarea analizei de comparabilitate.

Deoarece baza de date Bloomberg ofera informatii privind ratele de dobanda pentru depozitele in RON cu maturitati de maxim 1 an, organele de inspectie fiscala au considerat ca este necesara efectuarea unei ajustari a ratelor de dobanda practicate de Y care sa reflecte diferenta de maturitate pentru fiecare depozit.

Ajustarea privind maturitatea a fost efectuata pornind de la estimarea ratelor de dobanda aferente unor depozite in RON cu maturitatea de 2 ani, realizata prin extrapolarea datelor disponibile in baza de date Bloomberg pentru maturitatile de 1 luna, 3 luni, 6 luni, 9 luni si 1 an, cu ajutorul unei functii statistice din cadrul aplicatiei EXCEL.

Pentru verificarea conformitatii cu principiul valorii de piata a ratelor de dobanda aferente depozitelor in RON atrase de la Y tara membra UE, in cadrul noii analize organele de inspectie fiscala au apreciat ca fiind relevanta urmatoarea abordare:

- pentru fiecare depozit analizat a fost determinat cate un interval de comparare pentru fiecare zi in care a fost stabilita rata de dobanda, luand in considerare valorile minime si maxime ale ratelor de dobanda aferente depozitelor in RON inregistrate pe piata interbancara din ziua respectiva;
- pentru fiecare depozit analizat au fost folosite informatii din baza de date Bloomberg corespunzatoare maturitatii de un 1 an;
- avand in vedere ca baza de date Bloomberg nu contine informatii referitoare la ratele de dobanda aferenta depozitelor interbancare in RON cu maturitate de 2 ani a fost efectuata o ajustare de maturitate asupra ratelor de dobanda practicate de X pentru a reflecta diferenta de maturitate;
- tendinta centrala a pietei a fost determinata ca medie a celor doua valori considerate minim – maxim pentru ziua in care au fost stabilite valorile ratelor de dobanda ale fiecarui depozit analizat.

In baza acestei noi analize s-a constatat ca ratele de dobanda aplicate de X in perioada 2011 - 2016 pentru depozitele atrase in RON de la Y tara membra UE, ajustate astfel incat sa reflecte diferenta de maturitate, se situeaza in anumite perioade peste limita superioara a intervalelor determinate in baza valorilor minime si maxime a ratelor de dobanda pentru tranzactiile de pe piata interbancara intre entitati independente.

Astfel, pentru a reflecta nivelul de piata al dobanzii, se impune ajustarea ratelor de dobanda aplicate de X pentru depozitele in RON atrase de la Y tara membra UE, ajustate pentru a reflecta diferenta de maturitate, care nu respecta pretul de piata, la nivelul valorii medii a ratelor de dobanda de pe piata interbancara in cazul depozitelor in RON.

In ceea ce priveste depozitele in EUR atrase de la Y tara membra UE, urmare ajustarilor efectuate, au fost stabilite pentru perioada 2011 - 2016 cheltuieli nedeductibile in suma totala de 0 RON.

In ceea ce priveste depozitele in RON atrase de la Y tara membra UE, urmare ajustarilor efectuate, au fost stabilite pentru perioada 2011 - 2016 cheltuieli nedeductibile in suma totala de 0 RON.

Efectul ajustarilor operate se concretizeaza in stabilirea unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de 0 **RON** si recalcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit pentru perioada 2011 - 2016 cu aceasta suma.

b. Referitor la imprumuturi principale si subordonate primite de la Y tara membra UE:

In cursul perioadei analizate, X a avut active imprumuturi primite de la entitatea sa afiliata, Y tara membra UE, dupa cum urmeaza:

- imprumut subordonat contractat in anul 2005 in valoare de 0 EUR, cu o rata de dobanda egala cu EURIBOR 3M + 0%;
- facilitate de finantare contractata in anul 2011 in valoare de 0 EUR, doar suma de 0 EUR fiind trasa de catre X cu o rata de dobanda egala cu EURIBOR 3M + 0%.

De asemenea, ca urmare a preluării Z Romania, în data de 1 decembrie 2013, X a preluat o serie de împrumuturi contractate de Z Romania de la Z țară membră UE (preluată ulterior de către Y țară membră UE), după cum urmează:

- facilitate de finanțare contractată de Z Romania în anul 2009, în valoare totală de 0 EUR, cu o rată de dobândă valabilă de la 13 decembrie 2012 egală cu EURIBOR 6M + 0%, respectiv de la 16 decembrie 2013 egală cu EURIBOR 6M + 0%;
- împrumut subordonat contractat de Z Romania în anul 2012 în valoare de 0 EUR, cu o rată de dobândă valabilă de la 26 septembrie 2013 egală cu EURIBOR 3M + 0%;
- împrumut subordonat contractat de Z Romania în anul 2013 în valoare de 0 EUR, cu o rată de dobândă egală cu EURIBOR 3M + 0%.

Pentru realizarea analizei economice a tranzacțiilor privind împrumuturile principale și subordonate primite de la Y țară membră UE, X a ales ca metodă de determinare a preturilor de transfer (rata de dobândă), metoda comparării preturilor necontrolate (CPN) prin evaluare externă considerând a fi cea mai adecvată metodă, având în vedere faptul că la nivel internațional, există anumite baze de date (e.g. Thomson Reuters – DealScan) care publică informații privind anumite contracte de împrumut.

Următorul pas a fost reprezentat de compararea ratelor de dobândă aplicate de către Y țară membră UE în cazul fiecărui împrumut acordat către X cu ratele de dobândă aplicate în cadrul tranzacțiilor comparabile, identificate cu ajutorul bazei de date LoanConnector-DealScan.

X a efectuat ajustări privind diferențele dintre rating-urile beneficiarilor, respectiv calculul diferenței dintre marja aplicabilă rating-ului asimilat X și marja aplicabilă rating-ului beneficiarilor împrumuturilor comparabile și ajustări privind downgrading-ul rating-urilor aplicate împrumuturilor comparabile cu un grad, în funcție de caracteristicile fiecărui împrumut analizat.

În urma comparării marjelor de dobândă aplicate de Y țară membră UE pentru împrumuturile acordate către X cu intervalele de comparare obținute se concluzionează faptul că marjele de dobândă aferente împrumuturilor analizate se situează în seriile de quartile determinate pentru tranzacțiile comparabile, rezultând astfel că ratele de dobândă utilizate în cadrul tranzacțiilor analizate au fost la valoarea de piață.

Urmare analizei economice prezentate de X pentru perioada 2011 - 2016, organele de inspecție fiscală au identificat deficiențe în justificarea preturilor de transfer aferente împrumuturilor primite de X de la Y țară membră UE, prezentate în dosarele de preturi de transfer și în completările aduse acestora, referitoare la modul de aplicare a metodei de comparare a preturilor necontrolate prin evaluare externă.

Astfel, acestea au identificat 3 împrumuturi pentru care debitorul nu este societate bancară, respectiv debitorul U din țară membră UE care are ca obiect principal de activitate activități ale cluburilor sportive, respectiv debitorul T din

tara membra UE avand obiect principal de activitate servicii de consultanta fiscala, contabilitate si audit si prin urmare nu sunt comparabile si afecteaza material comparabilitatea si denatureaza rezultatele acesteia.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a procedat la realizarea unei noi analize pentru imprumuturile principale si subordonate primite de X de la Y tara membra UE, pentru a determina daca preturile de transfer prezentate de contribuabil aferente acestor tranzactii sunt practicate cu respectarea principiului valorii de piata prevazut de Liniile directoare privind preturile de transfer OCDE.

A fost acceptata utilizarea metodei compararii preturilor necontrolate (CPN) prin evaluare externa de catre X pentru analiza imprumuturilor principale si subordonate primite de la Y tara membra UE si criteriile de cautare folosite de aceasta in baza de date Dealscan precum si filtrele suplimentare pentru determinarea seturilor finale de tranzactii comparabile in vederea stabilirii esantioanelor de comparabilitate, cu exceptia filtrului privind valoarea imprumutului, pentru a asigura esantioane de imprumuturi comparabile pentru fiecare tranzactie.

Din seturile finale de tranzactii comparabile prezentate de X au fost eliminate imprumuturile ale caror beneficiare sunt U si T, acestea nefiind comparabile intrucat beneficiarii nu sunt societati bancare si a fost reintrodus in esantionul final de imprumuturi comparabile imprumutul in valoare de 0 EUR, al carui debitor este societatea bancara W, eliminat in mod nejustificat de X.

In cadrul noii analize efectuate organele de inspectie fiscala au acceptat ajustarea privind rating-ul beneficiarului si ajustarea privind downgrading-ul rating-urilor aplicate imprumuturilor comparabile.

In baza acestei noi analize s-a concluzionat ca marjele de dobanda de la data acordarii imprumuturilor/modificarii ratelor de dobanda pentru imprumuturile primite de la Y tara membra UE se situeaza peste limita superioara a intervalelor de comparare, respectiv peste valoarea medie a imprumuturilor comparabile, in cazul facilitatilor de finantare precum si a imprumuturilor subordonate primite de la Y tara membra UE.

Astfel, organele de inspectia fiscala au stabilit valoarea ratelor de dobanda din perioada 2011 – 2016 aferente facilitatilor de finantare primite in anul 2009 respectiv anul 2011, precum si a imprumuturilor subordonate primite in anul 2012 respectiv anul 2013, la nivelul valorii mediane a intervalului de comparare, respectiv la nivelul valorii medii a imprumuturilor comparabile.

Efectul ajustarilor operate in conditiile aratate anterior se concretizeaza in stabilirea pentru perioada 2011 - 2016 a unor cheltuieli nedeductibile in suma totala de 0 **RON**.

Societatea sustine că *“orice analiza financiara si fiscala, din perspectiva preturilor de transfer, bazata pe ratele de dobanda aferente depozitelor disponibile in baza de date Bloomberg, astfel cum a fost adoptata in fapt si de X*

in propriile DPT, nu reflecta ca atare gradul de risc al Y si al intregului grup Y (si, de altfel, nici al unei banci din tara UE in perioada supusa controlului).

Mai precis, cotatiile din bazele de date (printre care si si Bloomberg) sunt oferite in principal de banci contribuitoare (in engl.prime banks) care furnizeaza informatii pentru formarea ratelor de dobanda in bazele de date, banci situate in diferite regiuni/tari, cu riscuri de tara si riscuri de beneficiar mici. In ciuda tuturor considerentelor expuse mai sus, X a adoptat o abordare foarte prudenta in analiza de preturi de transfer prezentat in DPT, asupra ratelor de dobanda extrase din Bloomberg, astfel ca nu s-a efectuat o ajustare a ratelor de dobanda Y pentru a cuantifica riscul de credit semnificativ (comparativ cu riscul de credit implicat de cotatiile Bloomberg), in lumina conditiilor economice si de finantare reale pentru Ysi Y din tara membra UE.”

Or, retinem ca informatiile referitoare la ratele de dobanda aferente depozitelor interbancare furnizate de Bloomberg reprezinta informatii de incredere pentru stabilirea nivelului acestor rate de dobanda pe piata interbancara.

Baza de date Bloomberg este o bază de date folosita in mod frecvent pentru realizarea de analize de comparabilitate atat la nivelul Uniunii Europene, cat si la nivelul Romaniei, privind tranzacțiile de finantare, oferind informatii privind ratele de dobânda practicate pe piața monetara in cursul unei zile, pentru fiecare tip de depozit / plasament interbancar (i.e. pentru fiecare an, valuta si durata).

Potrivit Studiului privind Informatiile aferente Comparabilelor folosite pentru prețurile de transfer in UE efectuat de Comisia Europeana, Bloomberg este o baza de date folosita in mod frecvent pentru realizarea de analize de comparabilitate atat la nivelul Uniunii Europene, cat si la nivelul Romaniei, asa cum reiese din tabelul „Date comparabile externe in contextul bazelor de date pentru metoda compararii prețurilor necontrolate (CUP)” prezentat la punctul 2.1 din studiu.

Studiul precizeaza ca baza de date Bloomberg este frecvent folosita pentru analiza tranzacțiilor de finantare.

Conform aceluasi studiu, „Bloomberg este o baza de date disponibila publicului care ofera clientilor sai analize financiare, date, stiri si informatii, inclusiv platforme de comunicatii, acces biometric securizat, date in timp real, analize, solutii de tranzactionare, stiri si alte informatii.

Oricine se poate abona on-line dupa plata unei taxe. Abonatii pot cauta ratele de dobânda aplicabile obligatiunilor intre companii si / sau bănci si o varietate de alte date provenind de pe pietele financiare. Serviciul Bloomberg Professional inregistreaza peste 60 de miliarde de variatii ale prețurilor pietei in fiecare zi. Nu este disponibil un test de independenta. Cu toate acestea, datele sunt considerate a fi date de pe piața mondiala, ceea ce ar insemna ca testul de independenta este irelevant“.

Potrivit acestui studiu realizat la nivelul Uniunii Europene asupra practicienilor din domeniul prețurilor de transfer, baza de date Bloomberg este folosită în mod curent pentru identificarea de comparabile externe pentru metoda comparării prețurilor necontrolate în 20 de state membre ale Uniunii Europene, inclusiv în România.

(sursa: Forumul Comun pentru Preturi de Transfer, 08 Decembrie 2016, „*Studiu privind Informatiile aferente Comparabilelor folosite pentru prețurile de transfer în UE*” - Deloitte, pag. 72, pag. 77, pag. 78, <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d16d2635-c685-11e6-a6db-01aa75ed71a1>).

Mai mult, potrivit pct.3.3. din Instrucțiunile BNR din 14.09.2012 privind alocarea costurilor, beneficiilor și riscurilor de lichiditate, *“preturile interne trebuie să fie corelate cu prețurile de pe piața interbancară – wholesale - atunci când acestea sunt disponibile”*, iar baza de date Bloomberg oferă astfel de informații.

În plus, ratele de dobândă aferente depozitelor interbancare furnizate de baza de date Bloomberg sunt stabilite urmând tranzacțiile efectuate de toate băncile contribuatoare la această bază de date și nu numai urmând unor tranzacții efectuate între un număr limitat de bănci de prim rang ca în cazul ratelor de referință.

De asemenea, se reține că atât băncile din țara membră UE cât și subsidiarele acestora din România puteau participa pe piața interbancară a depozitelor pentru atragerea de finanțare.

În ceea ce privește depozitele denominate în RON X a determinat intervalele de comparabilitate pornind de la depozitele denominate în EUR disponibile pentru maturități de 2 ani la care a fost făcută o ajustare prin utilizarea IRS/swap pe rata de dobândă mediu zilnic. X argumentează că baza de date Bloomberg nu oferă decât informații cu privire la rata de dobândă practică pentru depozitele denominate în RON cu o maturitate de până la un an inclusiv, precum și faptul că în România, conform INSSE, cursul monedei naționale este stabilit zilnic pe piața valutară interbancară, moneda de referință fiind EUR.

Or, informațiile furnizate de baza de date Bloomberg cu privire la rate de dobândă aplicate depozitelor în RON identificate și de X, cu efectuarea unor ajustări de maturitate sunt mult mai relevante pentru analiza depozitelor în RON.

Urmărind principiile din Liniile directoare OECD, respectiv par.2.14 *“o tranzacție necontrolată este comparabilă cu o tranzacție controlată (este o tranzacție comparabilă necontrolată) în sensul metodei CUP dacă este îndeplinită una din cele două condiții:*

1. nici una din diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substanțial prețul pe piața deschisă; sau

2. pot fi facute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substantiale ale acestor diferente. [...]”.

Astfel in ceea ce priveste prima conditie, prin determinarea intervalului de comparabilitate pentru analiza depozitelor denumite in RON utilizand datele privind depozitele denumite in EUR cu maturitati de 2 ani, se constata ca aceasta nu este indeplinita avand in vedere diferentele semnificative dintre cele doua tipuri de rate de dobanda.

Referitor la argumentul legat de stabilirea zilnica a cursului monedei nationale pe piata valutara interbancara pe baza monedei de referinta EUR, retinem ca incepand cu anul 1997 cursul monedei nationale a fost liberalizat total, piata valutara fiind deschisa tuturor bancilor astfel incat cursul monedei nationale este determinat de cerere si oferta si nu de evolutia unei alte monede de referinta.

Astfel, in vederea asigurarii unui grad cat mai ridicat de comparabilitate, aplicarea metodei CUP presupune compararea preturilor aferente acelorasi tipuri de produse/tranzactii, iar astfel pentru analiza ratelor de dobanda aferente depozitelor in RON practicate de X cu maturitate de 2 ani, intervalele de comparabilitate trebuie determinate pornind de la informatiile disponibile pentru depozitele denumite in RON cu maturitate de 1 an.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca in analiza lor sa porneasca de la metoda aplicata de X pentru a testa alinierea la principiul valorii de piata in cadrul tranzactiilor analizate (i.e. depozite pe termen lung), avand in vedere intreaga metodologie si intregul raționament urmărit de contribuabil, atata timp cat acestea nu contravin principiilor de analiza in materia preturilor de transfer, astfel cum acestea sunt prevazute in Ghidul OCDE.

Or, organele de inspectie fiscala au acceptat metoda compararii preturilor necontrolate prin evaluare externa folosita de societate, dar nu au acceptat ca ratele de dobanda, respectiv marjele de dobanda sunt comparabile cu valorile ratelor de dobanda aferente depozitelor interbancare in EUR, ajustate in functie de IRS-uri (diferenta intre IRS-ul mediu zilnic denumit in RON si IRS-ul mediu zilnic denumit in EUR).

Referitor la aplicarea par.1.64 din Liniile directoare privind preturile de transfer emise de OCDE invocat de societate ca un argument de ordin substantial, se retine prezentarea integrala a prevederilor acestui paragraf: *„1.64 Examinarea unei administratii fiscale asupra unei tranzactii controlate ar trebui sa fie in mod normal bazata pe tranzactia intreprinsa efectiv de catre companiile afiliate, asa cum a fost structurata de acestea, **utilizand metodele aplicate de contribuabil in masura in care acestea corespund metodelor descrise in Capitolul II.** Cu exceptia cazurilor extraordinare, administratia fiscala nu ar trebui sa ignore tranzactiile efective sau sa le inlocuiasca cu alte tranzactii. Restructurarea unor tranzactii economice legitime ar reprezenta un exercitiu total arbitrar a carui inechitate ar putea fi completata de dubla*

impunere generata acolo unde cealalta administratie fiscala nu impartaseste aceleasi opinii referitor la modul in care ar trebui structurata tranzactia” si prin urmare:

- prevederile par. 1.64 menționate mai sus se regăsesc la capitolul I, secțiunea D Indrumari privind aplicarea principiului lungimii de brat, subsecțiunea D2 Recunoașterea tranzacțiilor întreprinse efectiv și se refera la situațiile în care Administrația fiscală are în vedere o eventuală restructurare/înlocuire a tranzacțiilor controlate efectiv întreprinse, aceste prevederi nefiind aplicabile în situația de față în care organele de inspectie fiscală nu au restructurat tranzacțiile efectiv întreprinse de societate;

- prevederile par. 1.64 precizează clar că vor fi utilizate metodele aplicate de contribuabil în măsura în care acestea corespund metodelor de preturi de transfer descrise în Capitolul II, așa cum și organele de inspectie fiscală au procedat în raportul de inspectie fiscală, unde a acceptat metoda de preturi de transfer folosită de societate, respectiv metoda comparării preturilor, dar nu a fost de acord cu modul de aplicare a acesteia datorită calității comparabilelor utilizate de societate.

Referitor la susținerile societății conform cărora organele de control erau obligate să ia în considerare analiza prezentată de aceasta în dosarul prețurilor de transfer, se retine că potrivit prevederilor art. 118 Reguli privind inspectia fiscală, alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *„(5) Inspectia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevăzute de legislatia fiscală și contabilă.”*

Totodată, potrivit prevederilor art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil până în anul 2015, *„(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.”*

Astfel, urmare analizei informațiilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, având în vedere că societatea nu a documentat faptul că prețurile de transfer au respectat principiul valorii de piață, organele de inspectie fiscală au procedat la ajustarea preturilor de transfer în cadrul acestor tranzacții, potrivit art. 7 alin.(1) din Ordinul nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, care precizează că: *„În cazul efectuării de către contribuabil/plătitor de tranzacții cu persoane afiliate fără respectarea principiului valorii de piață, conform prevederilor art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală vor ajusta*

cuantumul prețurilor de transfer practicate. Ajustarea se va realiza pentru acele tranzacții derulate cu persoane afiliate pentru care contribuabilul/plătitorul nu a documentat faptul că prețurile de transfer stabilite au respectat principiul valorii de piață.”

Mai mult, potrivit art.11 *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*, alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal: *„(4) [...] Procedura de ajustare/estimare si modalitatea de stabilire a nivelului tendintei centrale a pietei, precum si situatiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. [...]”*

În ceea ce privește afirmația potrivit căreia: *„Astfel, chiar dacă, în practică, refăcând analiza și pornind de la un cu totul alt raționament pentru a justifica ajustările de maturitate a depozitelor si pentru a efectua ajustările de comparabilitate in efectuarea analizei de preturi de transfer a Depozitelor RON - 2 ANI, pot exista situații în care organele de inspecție pot obține informații despre nivelul de piață, însă acest alt raționament nu este construit pe cotații de piață cu un grad de comparabilitate mai ridicat, față de cel obținut de contribuabil, prin analiza sa, analiza contribuabilului ar trebui să fie admisă”*, reținem că raționamentul prezentat de societate poate fi aplicat și în situația inversă, respectiv în situația în care organele de inspecție fiscală pot obține informații despre nivelul de piață utilizând cotații de piața cu un grad de comparabilitate mai ridicat față de informațiile utilizate de contribuabil, situație aplicabila in speta de fata.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *„organele de control nu au indicat în raportul de inspecție fiscală niciun principiu prevăzut de Ghidul OCDE, care ar fi încălcat de Societate prin analiza prezentată în DPT întocmite”*, se reține că în discuție se află comparabilele utilizate de societate în cadrul aplicării metodei comparării prețurilor.

Organele de inspecție fiscală au pus în evidență în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că în cadrul analizei de comparabilitate efectuate de societate, nu au fost utilizate prețurile aferente unor tranzacții similare încheiate între entități independente, așa cum presupune metoda comparării prețurilor, ci au fost folosite valori determinate prin utilizarea informatiilor privind ratele de dobanda aferente depozitelor in EUR cu o maturitate de 2 ani asupra carora a fost efectuată o ajustare de valuta.

Totodata se retin următoarele:

- în ceea ce privește analiza de comparabilitate, potrivit prevederilor par. 1.35 din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către OCDE, *„[...] metoda prețului comparabil necontrolat compară o tranzacție controlată cu o tranzacție similară necontrolată pentru a furniza o estimare directă a prețului pe care l-ar fi agreeat părțile dacă ar fi recurs la o alternativă de piața în locul tranzacției controlate [...]”*;

- potrivit prevederilor par.1.36 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE, „[...] Pentru a stabili gradul de comparabilitate și apoi a efectua ajustările corespunzătoare în vederea stabilirii condițiilor la lungime de braț (sau un domeniu la lungime de braț), este nevoie să se compare attributele tranzacțiilor sau companiilor care ar influența condițiile în operațiunile la lungime de braț [...]”;

- la par.2.16 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE se precizează: „[...] Ca și în cazul oricăror altor metode, siguranța relativă a metodei CUP este influențată de gradul de precizie cu care pot fi făcute ajustările pentru a se realiza comparabilitatea”;

- potrivit prevederilor par.3.2 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE, „[...] analiza de comparabilitate urmărește întotdeauna identificarea celor mai de încredere comparabile. Astfel, acolo unde este posibil să se determine că anumite tranzacții necontrolate prezintă un grad de comparabilitate mai redus decât altele, acestea ar trebui eliminate [...]”;

- potrivit prevederilor par.3.51 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE, „[...] Pe de altă parte, nevoia de a efectua ajustări numeroase și substanțiale asupra unor factori cheie de comparabilitate poate indica faptul că tranzacțiile independente (alese ca și comparabile) nu sunt în fapt suficient de comparabile”;

- la par. 3.52 se precizează că „[...] ajustările sofisticate sunt aplicate uneori pentru a crea impresia falsă că rezultatul căutării de comparabile este <<științific>>, de încredere și precis”.

În plus, urmărind argumentația prezentată de societate în continuare, respectiv:

<<[...] în materia prețurilor de transfer, ne găsim de multe ori în prezenta unor tranzacții în privința cărora pot fi utilizate diferite căi de argumentație, raționamente, pentru a testa alinierea la principiul valorii de piață. Tocmai acesta este și motivul pentru care Ghidul OCDE prevede în sarcina autorităților fiscale obligația de a urmări raționamentul Societății în testarea unei anumite tranzacții [...].

În susținerea celor menționate mai sus arătăm și faptul că pct. 3.38 din Ghidul OCDE prevede următoarele:

„Identificarea comparabilelor potențiale trebuie făcută cu scopul de a găsi cele mai fiabile date, recunoscând că acestea nu vor fi întotdeauna perfecte. De exemplu, tranzacțiile independente pot fi rare în anumite piețe și industrii.”>>, se constată că aceasta întărește faptul că identificarea comparabilelor trebuie făcută cu scopul de găsi cele mai fiabile date, chiar dacă acestea nu vor fi perfecte, obiectiv avut în vedere de organele de inspecție fiscală atunci când au analizat raționamentul societății utilizat în testarea tranzacțiilor analizate și prezentate în cuprinsul dosarului prețurilor de transfer.

Societatea invocă prevederile par.3.38 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE cu privire la identificarea celor mai fiabile

date, în condițiile în care ratele de dobândă comparabile utilizate în cadrul analizei economice prezentate de aceasta în dosarul prețurilor de transfer nu sunt aferente unor tranzacții efectiv încheiate, cu atât mai puțin a unor tranzacții încheiate pe piața interbancară.

În ceea ce privește argumentele cu privire la prevederile Ghidului privind alocarea costurilor, beneficiilor și riscurilor de lichiditate, emis de Comitetul European de Supraveghere bancară („Ghidul CEBS”), respectiv ca acesta prevede metodologia de stabilire a pretului finanțării unei banci, care poate lua forma diverselor instrumente financiare la dispoziție, de la împrumuturi obligatiuni, dar și depozite pe termen lung atrase de X pentru a putea acorda mai departe credite în piața în care operează și care susține rationamentul Bancii în efectuarea ajustărilor de monedă, pe baza cotațiilor IRS, pentru analiza fiscală a Depozitelor RON 2 ani prezentată în dosarul prețurilor de transfer, reținem că deși Ghidul CEBS are prevederi care se referă la felul în care se structurează prețurile interne, respectiv la prețul de transfer al fondurilor (costul aferent finanțării atrase de către o bancă) sau prețul final al unui produs (a finanțării acordate clienților finali), nu înseamnă că prețul de transfer al finanțării de la / către entitățile afiliate nu mai face obiectul prevederilor Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de către OECD pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

Astfel, indiferent de modalitățile de determinare a prețurilor interne la nivelul unei bănci prevăzute de Ghidul CEBS, prețul de transfer al finanțării de la / către entitățile afiliate trebuie să respecte principiul valorii de piață prevăzut de Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OECD pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

Referitor la susținerile potrivit cărora: *“Mai mult, chiar dacă textul menționează că aceste „alte ajustări” nu sunt obișnuite în practică, (i) această afirmație nu o putem considera totuși ca fiind în măsură să afecteze analiza prețurilor de transfer, mai exact, determinarea valorii de piață în cadrul unor tranzacții specifice, materie în care sunt în primul rând incidente prevederile Ghidului OCDE care subliniază faptul că orice ajustare considerată necesară va trebui efectuată pentru a asigura o reflectare cât mai exactă a prețului de piață în cadrul unor tranzacții specifice și (ii) faptul că o anumită ajustare nu este obișnuită în practică nu înseamnă că nu este adecvată pentru a fi folosită în determinarea valorii de piață în cadrul unor tranzacții specifice”*, reținem că ajustările necesare a fi efectuate din perspectiva Ghidului OECD au ca scop asigurarea unui grad de comparabilitate cât mai ridicat între prețul aferent unei tranzacții analizate și cele aferente comparabilelor identificate utilizate în cadrul analizei economice.

Referitor la nevoia de efectuare a ajustărilor, se reține ca potrivit prevederilor par. 3.2 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE, *„[...] analiza de comparabilitate urmărește întotdeauna identificarea celor mai de încredere comparabile. Astfel, acolo unde este posibil*

să se determine că anumite tranzacții necontrolate prezintă un grad de comparabilitate mai redus decât altele, acestea ar trebui eliminate [...].”

Mai mult, potrivit prevederilor par. 3.51 din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către OCDE, „[...] Pe de altă parte, nevoia de a efectua ajustări numeroase și substanțiale asupra unor factori cheie de comparabilitate poate indica faptul că tranzacțiile independente (alese ca și comparabile) nu sunt, în fapt, suficient de comparabile.”

De asemenea, la par. 3.52 se precizează că „[...] ajustările sofisticate sunt aplicate uneori pentru a crea impresia falsă că rezultatul căutării de comparabile este <<științific>>, de încredere și precis”.

Societatea susține ca metodologia de ajustare a datelor prin utilizarea IRS reprezintă cea mai directă modalitate de calcul a ajustării a ratelor de dobândă, nefiind necesară includerea altor variabile pentru eliminarea diferențelor dintre tranzacțiile supuse analizei și datele utilizate pentru determinarea intervalului de piață, față de situația în care ar fi utilizate informațiile privind depozitele în RON cu maturitate de un an, caz în care ar fi necesară o ajustare de maturitate.

Or, ajustarea de maturitate efectuată de organele de inspecție fiscală folosind informațiile din baza de date Bloomberg pentru depozitele în RON cu maturitate de un an, asigură o analiză de comparabilitate pertinentă, având la bază folosirea de comparabile în aceeași monedă, ceea ce asigură un grad ridicat de comparabilitate, fiind în același sens cu prevederile par.3.2 din Liniile directoare OCDE, invocate mai sus. Totodată, se reține că simpla efectuare a diferenței dintre valorile IRS pentru dobândă în RON și IRS pentru dobândă în EURO nu este elocventă pentru ajustarea diferenței dintre cele 2 valute.

De asemenea se rețin prevederile pct.38 din Normele de aplicare ale Codului fiscal unde se precizează că „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.”

În ceea ce privește argumentul Bancii potrivit căruia “ajustarea de maturitate efectuată cu utilizarea unei funcții din Excel generează rezultate incorecte din punct de vedere economic”, cu referire la funcțiile statistice Trend și Forecast utilizate de organele de inspecție fiscală pentru realizarea ajustării de maturitate, se reține că prevederile Liniilor directoare privind prețurile de transfer OCDE nu impun folosirea unui anumit instrument statistic (medii, intervale intercuartilare, interdecilare etc.) pentru determinarea valorii centrale a pieței.

Organele de inspectie fiscala au utilizat metoda considerata cea mai adecvata pentru analizarea depozitelor in RON atrase de X de la Y tara membra UE.

Referitor la imprumuturile principale si subordonate acordate de catre Y tara membra UE, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au eliminat din esantionul de comparabile imprumuturile ai caror beneficiari nu sunt societati bancare, ignorand faptul ca analiza de preturi de transfer efectuata de X este conforma legislatiei in vigoare si abordand o modalitate gresita de apreciere a gradului de comparabilitate al acestora.

Totodata, cu privire la verificarea realizata in baza de date Orbis, societatea arata ca nu are acces la aceasta baza de date si nu se justifica in efectuarea unei analize de comparabilitate pentru imprumuturi verificarea altor baze de date.

Or, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a verifica modul de determinare a intervalelor de comparabilitate in ceea ce priveste piata pe care actioneaza societatile comparabile.

Potrivit paragrafului par.1.55 din Ghidul OECD: *„Preturile la lungime de brat pot varia pe pietele diferite chiar si pentru tranzactii ce implica aceleasi bunuri sau servicii.; de aceea, pentru a asigura comparabilitatea se impune ca pietele pe care opereaza companiile independente si afiliate sa fie comparabile, si ca diferentele sa nu aiba un efect de substanta asupra pretului, sau sa poata fi efectuate ajustarile corespunzatoare. Ca un prim pas, este esentiala identificarea pietei sau pietelor respective tinand cont de bunurile sau serviciile inlocuitoare disponibile.”.*

Totodata la par. 1.33 se mentioneaza ca *„aplicarea principiului lungimii de brat se bazeaza in general pe compararea conditiilor unei tranzactii controlate cu conditiile tranzactiilor ce au loc intre companii independente. Pentru ca o astfel de comparatie sa aiba utilitate, caracteristicile economice relevante ale situatiilor ce se compara trebuie sa fie suficient de comparabile. A fi comparabile inseamna ca nici una din diferentele (daca acestea exista) dintre situatiile comparate nu ar putea sa afecteze substantial conditiile supuse examinarii in cadrul metodologiei (ex, pret sau marja), sau ca pot fi efectuate ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectul unor astfel de diferente”.*

Astfel, potrivit prevederilor de mai sus, aplicarea principiului lungimii de brat presupune identificarea de tranzactii comparabile reale incheiate intre entitati independente care sa reflecte un pret al pietei.

Circumstantele economice ce pot fi relevante in stabilirea comparabilitatii pietelor includ pozitia geografica, marimea pietelor, amploarea concurentei pe piete si pozitiile competitive relative ale vanzatorilor si cumparatorilor, nivelul cererii si ofertei pe piata ca intreg si in anumite regiuni, daca este relevant puterea de cumparare a consumatorilor; caracterul si amploarea reglementarilor guvernamentale ale pietei, data si momentul tranzactiei si altele. Faptele si

circumstantele cazului respectiv vor determina daca diferentele de circumstante economice au un efect semnificativ asupra pretului si daca se pot face ajustari in mod corect si exacte pentru a elimina efectele acestor diferente.

Astfel, atat imprumuturile al caror debitor este U cat si cel al carui debitor este T, nu sunt comparabile cu imprumuturile analizate in cadrul dosarelor preturilor de transfer, avand in vedere faptul ca debitorii (entitatile comparabile) nu sunt societati bancare, prin urmare nu actioneaza pe aceeasi piata.

Prin urmare, includerea celor 4 imprumuturi de la societatile prezentate mai sus, in esantioanele finale utilizate pentru analiza imprumuturilor primite pentru perioada 2011 – 2016, pentru care nu au fost efectuate ajustari de comparabilitate, afecteaza material comparabilitatea si denatureaza rezultatele acesteia.

In ceea ce priveste utilizarea bazei de date Orbis, aceasta contine informatii complete cu privire la datele curente, anterioare si arhivate privind istoricul societatilor utilizate ca si comparabile. Astfel, facilitatea pe care o pune la dispozitie aceasta baza de date cu privire la istoricul unei companii, tocmai pentru a determina gradul de comparabilitate intr-o anumita perioada, nu putea fi ignorat de membrii echipei de inspectie fiscala.

X sustine ca in refacerea analizei de preturi de transfer organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile legislative si au actionat in defavoarea sa, renuntand la filtrul privind valoarea imprumutului doar cu scopul de a introduce in esantion imprumutul acordat catre debitorul W pentru care marja de dobanda avea o valoare redusa.

Or, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea esantionului initial din punct de vedere al gradului de comparabilitate pentru fiecare imprumut analizat si au reintrodus in esantionul final de imprumuturi comparabile imprumutul in valoare de 0 EUR, al carui debitor este societatea bancara W, eliminat in mod nejustificat de X, avand in vedere ca acest imprumut are o rata de dobanda egala cu EURIBOR + 0 bps, fiind comparabil cu imprumuturile analizate de X, respectiv facilitatea de finantare contractata in anul 2009, precum si cu imprumuturile subordonate contractate in anii 2012 respectiv 2013.

In conditiile in care eliminarea din esantioanele finale ale tranzactiilor amintite considerate comparabile de catre X duce la imposibilitatea formarii unor esantioane de comparabilitate, organele de inspectie fiscala nu au mai aplicat filtrul de selectie privind valoarea imprumuturilor comparabile, dar societatea introdusa in esantion actioneaza pe aceeasi piata ca si societatea verificata.

Referitor la argumentul contestatarei potrivit caruia in urma stabilirii in mod corect a cotationii de piata mai relevante pentru unele depozite atrase de societate, rata de dobanda se situeaza sub valoarea de piata, motiv pentru care si aceste tranzactii trebuie aduse la valoarea de piata printr-o ajustare in minus, se retine ca o eventuala ajustare la valoarea mediana ar conduce la o incalcare

a principiului pietei libere prevazut la art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv al pretului de piata prevazut la art.7 alin.(1) pct.26 din acelasi act normativ, prin penalizarea tranzactiilor profitabile ale contribuabilului comparativ cu cele derulate de independenti si influentarea conditiilor de concurenta loiala.

Mai mult, in cazul efectuarii unei astfel de ajustari, valoarea respectivei ajustari nu ar mai fi supusa impozitului pe profit in Romania, dar nici in statul de rezidenta al entitatii afiliate, rezultand astfel o situatie de dubla neimpozitare.

Atat Liniile directe privind preturile de transfer OCDE, prin Cap. IV „Abordari administrative pentru evitarea si rezolvarea disputelor privind preturile de transfer”, cat si legislatia fiscala din Romania prin Codul de procedura fiscala, Titlul VI¹ „Procedura amiabila pentru evitarea / eliminarea dublei impuneri” reglementeaza cazurile in care urmare unei ajustari, rezulta o situatie de dubla impozitare, fiind prevazuta si o procedura amiabila in acest sens, care poate fi declansata numai la solicitarea contribuabililor.

La par.2.7 din Liniile directe privind preturile de transfer OCDE se precizează că: „În nici o eventualitate nu se vor utiliza metodele de profit tranzactional în asa fel încât să aibă ca rezultat supra-impozitarea companiilor în general pentru că realizează profituri mai mici decât media, sau sub-impozitarea acelor întreprinderi ce realizează profituri mai mari decât media. În conformitate cu principiul lungimii de brat, nu există nici o justificare pentru impunerea de impozite suplimentare unor companii care au mai puțin succes decât media, sau, pentru subimpozitarea întreprinderilor care au mai mult succes decât media, atunci când motivul succesului sau lipsei acestuia poate fi atribuit unor factori comerciali”.

Totodata, potrivit par. 4.32 din Liniile directe privind preturile de transfer OCDE, pentru eliminarea dublei impozitari, administratiile fiscale pot considera cereri pentru efectuarea unor ajustari corespondente ajustarilor primare, dar aceste ajustari corespondente nu au scopul de a aduce un beneficiu grupului R mai mare decât ar fi existat, în cazul în care tranzactiile controlate ar fi fost efectuate în conditiile lungimii de brat în prima etapă.

De asemenea situatia descrisă de bancă poate fi incidentă si considerentelor din cadrul Deciziei (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016 privind schema de ajutoare de stat privind scutirea aplicabilă profitului excedentar SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) pusă în aplicare de Belgia.(sursa: Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L/260/2016, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2016:260:FULL&from=EN>).

Potrivit considerentului (13) din Decizia (UE) 2016/1699 a Comisiei din 11 ianuarie 2016, sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar permite societăților rezidente în țara membra UE care fac parte dintr-un grup multinational si institutiilor cu sediul permanent în țara membra UE ale unor societăți străine care fac parte dintr-un grup multinational („entitățile din cadrul unui grup”) să își reducă baza de impozitare în țara membra UE prin deducerea

„profitului lor excedentar” din profitul pe care l-au înregistrat în mod real. Acest profit excedentar se determină prin estimarea profitului mediu ipotetic pe care o întreprindere autonomă care desfășoară activități similare l-ar putea realiza în condiții comparabile și prin deducerea acestei sume din profitul real obținut de entitatea din țara membră UE dintr-un anumit grup.

Asa cum reiese din considerentul (187), Comisia concluzionează că sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar [...] conferă un avantaj selectiv beneficiarilor săi, precum și grupurilor multinationale cărora le aparțin, este imputabilă țării membre UE și este finanțat prin intermediul resurselor de stat, denaturează sau amenință să denatureze concurența și poate afecta schimburile comerciale în cadrul Uniunii. Schema în cauză constituie, asadar, ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

De asemenea, potrivit considerentului (194), Comisia a constatat că în conformitate cu articolul 1 litera (f) din Regulamentul (UE) 2015/000, sistemul de scutire aplicabilă profitului excedentar constituie o schemă de ajutor ilegal, pusă în aplicare cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din TFUE.

Evaluarea sistemului de scutire aplicabilă profitului excedentar în țara membră UE de către Comisia Europeană a avut la bază o serie de considerente legate de principiul liberei concurențe, care pot avea legătură cu situația descrisă de bancă, astfel:

Potrivit considerentului (144), schema în cauză conferă un avantaj selectiv prin devierea de la principiul deplinei concurențe.

La considerentul (169), Comisia concluzionează că metoda de determinare a profitului impozabil al entităților din cadrul grupului în temeiul acestei scheme este diferită de o metodă care conduce la o estimare fiabilă a unui rezultat bazat pe piață și, prin urmare, de principiul concurenței depline. Având în vedere faptul că aplicarea acestei metode conduce la o reducere a profitului înregistrat efectiv de către aceste entități, care ar trebui să constituie punctul de plecare pentru calcularea profitului lor impozabil total în temeiul sistemului impozitului pe profit al societăților în țara membră UE, **acest sistem trebuie să fie considerat ca acordând un avantaj selectiv pentru aceste entități** în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) din TFUE.

În consecință, nu se poate considera nici că scutirea aplicabilă profitului excedentar răspunde unor situații de dublă impozitare, în mod necesar și proporțional. Astfel, schema în cauză depășește cu mult ceea ce este necesar și proporțional pentru atingerea obiectivului de a evita dubla impozitare și nu se poate justifica, asadar, prin natura sau economia generală a sistemului respectiv, potrivit considerentului (175).

În ceea ce privește argumentele privind criza economică din țara membră UE care a determinat o scădere succesivă și acută a riscului de țară al țării membre UE, se reține că apartenența X la grupul Y țară membră UE nu demonstrează că aceasta nu se putea afla și în poziția de market maker,

respectiv de a atrage fonduri la preturi mai mici fata de cele asociate unui market taker.

Astfel, organelor de inspectie fiscala au actionat cu buna-credinta si a efectuat ajustarea cheltuielilor cu dobanzile avand in vedere prevederile legislatiei valabila in perioada verificata in domniul preturilor de transfer, in concordanta cu Ghidul OECD si cu OPANAF 442/2016 care reglementeaza stabilirea bazei de impozitare, principiul valorii de piata si ajustarea preturilor de transfer.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea nu prezinta argumente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru cheltuielile in suma de **0 lei**.

*

*

*

Avand in vedere cele prezentate la punctul 1 si punctul 2 din prezenta decizie de solutionare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru impozitul pe profit in suma de **0 lei** stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr000/2018 si se va diminua pierderea fiscala cu **suma de 0 lei** stabilita prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018.

3. Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor poate să se pronunțe dacă accesoriile în sumă totală de 0 lei, aferente debitului in suma de 0 lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.000/2018, sunt legal datorate de societate, în condițiile în care prin prezenta decizie de soluționare s-a respins ca neintemeiată contestația împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018, iar accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

În fapt, aferente impozitului pe profit în sumă de 0 lei, stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2018 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018 au fost stabilite obligatii fiscale accesorii in suma de **0 lei**, dupa cum urmeaza:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente impozitului pe profit,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

Prin prezenta decizie de solutionare a fost respinsa contestatia societatii pentru impozitul pe profit in suma de 0 lei stabilit prin Decizia de impunere nr000/2018.

În drept, pe perioada 26.03.2012 – 31.12.2015 sunt incidente prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120[^]1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Art.119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere:

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art.120 Dobânzi:

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art.120[^]1 Penalități de întârziere:

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

In raport de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

In perioada 01.01.2016 – 27.12.2018 sunt incidente prevederile art.173 alin.(1) și art.174 alin.(1), alin.(2) și (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Art.173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere:

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art.174 Dobânzi:

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere”.

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, iar pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

Totodată, conform prevederilor art.176 alin.(1-3) din același act normativ:

“(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Față de prevederile legale mai sus invocate penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în urma inspecției fiscale la X au stabilit unui impozit pe profit suplimentar în sumă de **0 lei**.

Prin prezenta decizie de solutionare Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018.

Din analiza fișei pe plătitor se reține că obligațiile fiscale stabilite suplimentar, respectiv impozitul pe profit, au fost stinse prin plata efectuată în contul unic la data de 27.12.2018.

Din analiza documentelor prezentate și din dispozițiile legale invocate, se reține că organul fiscal în 2018 a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2018, prin care au fost calculate accesorii pentru perioada **2012 – 2018**, iar în 2019 a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2019 prin care au fost calculate accesorii pentru **2018**, pentru debitele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.000/2018.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că obligațiile fiscale accesorii stabilite prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr.000/2018 și nr.000/2019 au fost calculate până la data efectuării ultimei plăți la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în contul unic care a fost distribuită conform dispozițiilor legale.

Potrivit principiului de drept conform căruia „*accessorium sequitur principale*”, accesoriile urmează soarta principalului, astfel că soluționarea cauzei pentru accesoriile în sumă de 0 lei aferente sumei de 0 lei, reprezentând impozit pe profit, pentru care s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației, va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la argumentul din contestație privind încălcarea principiului certitudinii impunerii, așa cum s-a aratat și prin prezenta decizie de solutionare, se retin următoarele:

Punctul de vedere al Ministerului de Finanțe - Direcția legislație impozite directe exprimat prin adresa înregistrată sub nr.000/2013, a fost emis în baza unei întrebări în care nu se specifică faptul că:

- divizarea parțială a Z nu a avut la baza un algoritm de alocare a activelor și pasivelor transferate către X. Prin aplicarea acestui principiu de alocare activele nete negative/capitalurile proprii negative ale Z au fost transferate către X în timp ce Z a rămas o societate funcțională, cu capital propriu pozitiv care îndeplinea cerințele Legii 31/1990 și cerințele Bancii Naționale a României.

Organele de inspecție fiscală în vederea încadrării acestei spete pe lângă luarea în considerare a tuturor documentelor legate de operațiunea de transfer patrimonial negativ prezentate de X, în încercarea de a înțelege cu bună credință care au fost considerentele economice pentru care o persoană juridică română independentă a efectuat această operațiune, a efectuat și un control încrucișat la societatea care s-a divizat parțial Z România S.A. (Z - actualmente funcționează ca X sub numele de V).

- operatiunea de transfer patrimonial negativ nu a avut motivatie economica si este de fapt o operatiune artificiala. X ca urmare a transferului patrimonial are un avantaj de natura fiscala societatea diminuandu-si astfel profitul impozabil cu suma de 0 lei.

Din interpretarile Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cazuistica relevanta pentru astfel de operatiuni, reiese ca o operatiune de reorganizare ar trebui sa fie justificata de motive comerciale legitime si sustinuta de fapte economice reale. Notiunea de "motive economice valabile" in sensul articolului 11 din Directiva 90/434/CEE, conform Cauzei Foggia C-126/10, presupune mai mult decat obtinerea unui avantaj pur fiscal.

In consecinta, poate constitui un motiv economic valabil o fuziune fundamentata (eventual orice alt tip de reorganizare) pe mai multe obiective, printre care se pot regasi si consideratii de natura fiscala, dar conditia este ca acestea din urma sa nu fie preponderente in cadrul operatiunii urmarite. Mai specific beneficiile economice fie cele care rezulta direct sau cele viitoare, nu trebuie sa fie marginale comparativ cu beneficiile fiscale.

Tranzactia nu a urmarit obtinerea de beneficii economice care sa rezulte direct ca urmare a divizarii partiale Z/ transfer patrimonial negativ la X (respectiv, tranzactia este neoneroasa, capitalul social al X nu s-a majorat, valoarea contabila a actiunilor zero, nu exista prima de divizare) sau beneficii, ea este de fapt o operatiune atipica.

Caracterul artificial al operatiunii de transfer patrimonial este determinat de faptul ca din activitatea operationala transferata nu s-au generat beneficii prezente si/sau viitoare. Acest fapt este consemnat inca din momentul in care se fundamenteaza divizarea partiala.

In ceea ce priveste imprumuturile de la societatea afiliata Y tara membra UE s-a constatat ca acestea nu respecta principiul valorii de piata asa cum este prevazut de Codul fiscal, de normele de aplicare ale acestuia si de prevederile Ghidului OCDE si s-a procedat la ajustarea cheltuielilor cu dobanzile.

La stabilirea obligatiei fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au efectuat analiza corecta si obiectiva a starii de fapt fiscale, bazata în exclusivitate pe actele normative în vigoare în perioada supusa verificării.

Astfel, invocarea principiului certitudinii impunerii, raportat la întreaga situatie de fapt, la prevederile legale incidente, respectiv conformarea si respectarea prevederilor legale aplicabile, exprimate cu claritate, fără ambiguitate, este lipsit de relevantă în această spetă, având în vedere faptul că dispozițiile legale clare si imperative în materia impozitului pe profit nu au fost respectate, rezultând astfel că, în mod legal organele fiscale au stabilit obligatiile suplimentare.

Referitor la argumentul conform caruia societatea nu datoreaza dobanzile si penalitatile aferente perioadei de dupa data de 19.02.2018 cand s-au implinit cele 180 zile de inspectie fiscala, termen prevazut de art.126 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor fiscale principale se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Avand in vedere ca debitul principal a fost achitat in 2018, X datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere pana la aceasta data.

Prin urmare, asa cum s-a aratat la *Aspecte procedurale* din prezenta decizie de solutionare, inspectia fiscala s-a desfasurat in termenul legal prevazut de art.126 alin.2 din Codul de procedura fiscala, iar faptul ca debitul principal nu a fost declarat si achitat la termenele scadente este culpa exclusiva a contribuabilului care nu si-a calculat si declarat corect impozitele datorate.

Referitor la invocarea principiului proporționalității acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică spețelor analizate, având în vedere că vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare.

Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate.

Acest principiu reglementează modul și intensitatea acțiunilor Uniunii, ori în cazul de față Codul de procedură fiscală nu prevede plafonarea expresa a dobanzilor si penalitatilor de intarziere în raport cu debitul stabilit suplimentar la data cand se implinesc 180 de zile de inspectie fiscala.

Astfel, în baza acestor considerente se respinge solicitarea contestatarei ca nereglementata si neconforma cu preverile legale interne in vigoare.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiata contestatia** pentru accesoriile in suma de 0 lei, reprezentand accesorii in suma de 0 lei stabilite prin Decizia de calcul accesorii nr.000/2018 si in suma de 0 lei stabilite prin decizia de calcul accesorii nr.000/2019, aferente impozitului pe profit in suma de 0 lei stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.000/2018, in baza pricipiului accesoriile urmeaza principalul.

4. Referitor la accesoriile in suma de 0 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru aceste obligații fiscale societatea nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele fiscale.

În fapt, pentru neachitarea la termenul de scadenta a debitelor declarate de societate prin Declarația 100 și Declarația 112 au fost calculate obligații fiscale accesorii în suma de 0 lei, după cum urmează:

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentând:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,

- 0 lei penalitati de intarziere contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentând:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.0/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentând:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Desi societatea contesta toate deciziile de calcul accesorii emise de organele de inspectie fiscala, a adus argumente si a invocat temeiuri de drept doar pentru accesoriile in suma de suma de 0 lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de 0 lei prin Decizia de impunere nr.000/2018, fara a invoca in sustinerea propriei cauze temeiuri de drept si pentru suma de 0 lei reprezentand accesorii datorate de societate ca urmare a achitarii cu intarziere a debitelor declarate prin Declaratia 100 si Declaratia 112.

În drept, sunt incidente dispozițiile **art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile **pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :
„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile **art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile **art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de **art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.000/2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestațieieste de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”*

Prin contestația formulată împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobanzi și penalități de întârziere nr.000 /2018, nr.000/2019, nr.0/2019, nr.000/2019, nr.000/2019 și nr.000/2019 societatea, deși contestă cuantumul obligațiilor fiscale accesorii stabilite în suma de 0 lei, nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

Organul de soluționare a contestației reține că, organele fiscale au stabilit suplimentar prin actele administrativ contestate accesorii în suma de **0 lei**.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va **respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X, împotriva:
- Deciziei de impunere nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0 lei**, reprezentând impozit pe profit.

- Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2018 emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **0 lei**, reprezentand diminuarea pierderii fiscale,

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2018, pentru suma de **0 lei**, reprezentând:

- 0 lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,

- 0 lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019, pentru suma de **0 lei**, reprezentând:

- 0 lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,

- 0 lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

2. Respingere ca nemotivata a contestației formulate de X, împotriva:

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0 lei**, reprezentand:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile sub forma de dobanzi,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale retinuta de la asigurati,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,

- 0 lei penalitati de intarziere contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati,

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dobanzi obtinute din Romania de persoane nerezidente;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0 lei**, reprezentand:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,

- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.0/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2019 emisă de organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **0** lei, reprezentand:

- 0 lei dobanzi aferente aferente impozitului pe veniturile din salarii,
- 0 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel..... în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL