

Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 96/....2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către **S.C. X S.R.L. din ...**, prin contestația înregistrată sub nr. ... /24.01.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... /03.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... /03.12.2010, comunicate petentei la data de 22.12.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de ... lei, compusă din:

- ... lei reprezentând impozit pe profit;
- ... lei reprezentând accesorii de întârziere pentru neplata la termen a impozitului pe profit.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr. ... / 24.01.2011, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... /03.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- referitor la cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar, la pct. 2.1.1. din decizia de impunere este indicată valoarea de ... lei, iar în cuprinsul deciziei de impunere este înscrisă valoarea de ... lei, aspect ce crează incertitudine cu privire la valoarea impozitului stabilit suplimentar;

- organele de control au încălcat prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care precizează că nu se efectuează reconsiderarea evidențelor

persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile au loc în termenii comerciali de piață liberă;

- organul de control ar fi trebuit să stabilească, în primul rând, dacă tranzacțiile efectuate între S.C. X S.R.L. și Y Italia au avut loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente; în urma prezentării Dosarului prețurilor de transfer, acceptat de organul de control, organele de control nu au stabilit în prealabil dacă relația dintre cele două firme afiliate se desfășoară în termenii comerciali de piață liberă sau nu, în decizia de impunere sau în raportul de inspecție fiscală nefăcându-se referire prealabilă la acest aspect, fapt ce duce la nesocotirea dispozițiilor legale anterior menționate;

- relația dintre S.C. X S.R.L. și Y Italia are loc în termeni comerciali de piață liberă;

- în temeiul prevederilor pct. 36 din normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, organele de control aveau obligația să examineze în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, ori așa cum s-a arătat în Dosarul prețurilor de transfer, la început, Y Italia și ulterior și S.C. X S.R.L. a avut ca partener tradițional în România pe S.C. Z S.R.L. ... , care este o persoană independentă, care a încheiat tranzacția cu firma Y Italia la același preț cu care a încheiat tranzacția și S.C. X S.R.L., în calitate de persoană afiliată; astfel, “în relația dintre cele trei părți s-a putut constata că există prețuri comparabile, astfel că, în urma acestei constatări, trebuia să se aleagă *metoda cea mai adecvată la stabilirea prețului de piață*”;

- consecința analizei superficiale a acestui aspect a dus la aplicarea metodei cost-plus, fără a avea în vedere că legiuitorul a condiționat utilizarea metodelor de estimare a prețurilor de piață de anumite criterii, această metodă fiind aplicabilă în situația în care nu există tarife comparabile;

- metoda cea mai adecvată prin care ar fi trebuit să se stabilească prețul de piață era metoda comparării prețurilor, nu metoda cost-plus;

- “dacă luăm în considerare relațiile comerciale cu S.C. Z S.R.L. – care nu este persoană afiliată și cu care S.C. X S.R.L. și Y Italia au avut sau au o colaborare semnificativă – observăm că tarifele practicate sunt aceleași pentru operațiuni similare. Similitudinea dintre cele două relații comerciale este foarte bună deoarece X srl și Z srl execută aceleași operațiuni de asamblare componente electrice”. Tranzacțiile comerciale cu S.C. Z S.R.L. trebuie să fie considerate reprezentative deoarece S.C. Z S.R.L. este pentru Y Italia un furnizor pentru serviciile de asamblare cu bun istoric și cu un volum semnificativ al colaborării;

- nu există nicio referire în Ghidul OECD care să susțină afirmația inspectorilor fiscali conform căreia o persoană afiliată ar trebui să

practice prețuri mai mari decât prețurile de pe piața liberă ca urmare a existenței unor costuri mai mari interne;

- modul de formare a prețului este corect, normele de timp fiind stabilite la același nivel ca și cele utilizate de Y atunci când aceste operații de asamblare și ambalare se executau în Italia;

- în anul 2006 unitatea a realizat profit datorită înregistrării unor venituri cu caracter ocazional;

- rezultatul din exploatare înregistrat de S.C. X S.R.L. nu poate fi în totalitate comparat cu rezultatul mediu al eșantionului prezentat în Dosarul prețurilor de transfer deoarece, spre deosebire de majoritatea firmelor care compun eșantionul, S.C. X S.R.L. nu are o serie de funcții și în consecință nu își asumă anumite riscuri. Ca urmare, rata medie utilizată de organele de control pentru reîntregirea profitului nu este corectă;

- organele de control nu aduc argumente concrete care să conteste afirmația societății că prețurile practicate sunt conform condițiilor pieței libere; în concluzie, nu există nicio justificare pentru reîntregirea profitului la S.C. X S.R.L. ... ;

- cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” reprezintă contravaloarea unor servicii efectuate pentru publicitatea produselor S.C. X S.R.L., aceste sume fiind deductibile fiscal;

- accesoriile de întârziere în sumă de ... lei au fost recalculate retroactiv, obligația principală fiind stabilită în urma inspecției fiscale privind dosarul prețurilor de transfer, devenind exigibilă doar în momentul stabilirii ei și nu pot fi calculate pentru o perioadă anterioară;

- „dispozițiile art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 au intrat în vigoare doar la data de 07.08.2006, odată cu publicarea în M.Of.nr. 675/2006 a O.U.G. nr. 35/2006, iar Ordinul nr. 222/2008 privind dosarul prețurilor de transfer a intrat în vigoare doar la data de 25.03.2008, situație în care dispozițiile respective pot produce efecte doar de la data intrării în vigoare și nicidecum pentru situații anterioare acestora”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. X S.R.L. din ...**, ce a avut ca obiectiv verificarea aspectelor sesizate de Garda Financiară Mureș prin adresa nr. ... /22.12.2010, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. .../03.12.2010 și Decizia de impunere nr. ... /03.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, fiind constatate următoarele:

1. Referitor la constatările redată la pct. 5.2. din raportul de inspecție fiscală

S.C. X S.R.L. a fost înființată în anul 2003, activitatea principală desfășurată de aceasta în perioada verificată constând în servicii de asamblare a componentelor (puse la dispoziție de beneficiari) pentru realizarea de produse finite de tip electric (fișe, prize, multiprize, adaptori derulatoare, lămpi, tablouri de comanda și distribuție).

Organele de control au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale (2005-2009), cu excepția anului 2006, S.C. X S.R.L. a încheiat exercițiile financiare cu pierdere. De asemenea, a fost înregistrată pierdere și în anul 2004 (... lei).

Datele și informațiile obținute cu ocazia inspecției au condus la concluzia că, în perioada ianuarie 2005 - iunie 2006, mai 2008 - decembrie 2009, S.C. X S.R.L. a prestat serviciile de asamblare menționate mai sus pentru firma Y Italia (asociat unic al S.C. X S.R.L.), iar în perioada iunie 2006 - decembrie 2008, deși finalmente serviciile de asamblare vizau tot firma Y Italia, o parte din acestea erau facturate de către S.C. X S.R.L. către S.C. K S.R.L. ... (persoană română afiliată) care, la rândul ei, a facturat serviciile către Y Italia.

În aceste condiții, organele de control au reținut că un impact major în rezultatele financiare negative înregistrate de petentă în perioada respectivă l-a avut relația desfășurată cu Y Italia, drept pentru care la control s-a analizat dacă tranzacțiile derulate între S.C. X S.R.L. și Y Italia corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, întrucât, de principiu, este improbabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să furnizeze produse sau să presteze servicii în termeni care nu permit realizarea de profit.

În consecință, organele de control au procedat la efectuarea unor instrumentări și analize pentru a constata dacă tranzacțiile în cazurile menționate s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței, ori a avut loc un transfer, o mișcare, o deplasare a profiturilor, cu consecința unei eludări a impozitelor în statul furnizorului.

Având în vedere dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care se completează cu Linii directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer și Convenția Model a OECD), precum și Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele de aplicare a Codului fiscal, la control s-a concluzionat că se impune să se stabilească dacă pentru tranzacțiile în cauză au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață, cu respectarea principiului lungimii de braț, drept pentru care s-a solicitat contestatoarei dosarul prețurilor de transfer.

În urma analizării de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt a unității și pe baza informațiilor cuprinse în dosarul prețurilor de transfer pus la dispoziție de către unitate, la control s-a

concluzionat că prin tarifele practicate în relația cu Y unitatea nu își acoperă și o parte din cheltuielile indirecte, rezultând astfel că prețurile de transfer nu sunt fundamentate economic. Ca urmare, s-a reținut că tarifele practicate pentru prestările de servicii de asamblare pentru firma afiliată din Italia nu sunt la nivelul de piață.

În consecință, organele de control au procedat la efectuarea ajustării veniturilor S.C. X S.R.L. aferente prestărilor de servicii de asamblare pentru firma Y Italia, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective. În acest scop, avându-se în vedere argumentația prezentată mai sus, la control s-a considerat ca fiind adecvată utilizarea metodei cost-plus, la care fac referire prevederile art. 11 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, potrivit cărora „*La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: [...] 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;*”.

Astfel, având în vedere dispozițiile art. 2 alin. (1) din Anexa nr. 1 la Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 222/2008, potrivit cărora “(1) *Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*” și ținându-se seama și de principiul lungimii de braț prezentat în Ghidul O.E.C.D. pentru Prețurile de Transfer, în cazul S.C. X S.R.L., în vederea efectuării ajustărilor ce se impuneau, organele de control au stabilit marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din marja de comparare a profiturilor obținute de societățile de profil prezentate la pag. 26 din Dosarul prețurilor de transfer, selectate în eșantionul de analiză de către contestatoare.

Valorile marjei de profit – stabilite la nivel de mediană, așa cum s-a precizat anterior – au fost utilizate în aplicarea metodei cost-plus în vederea ajustării veniturilor aferente serviciilor de asamblare prestate pentru firma Y , astfel încât aceste venituri să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață. Pentru aplicarea metodei cost-plus, pe baza datelor deținute de societate, organele de control au extras elemente de calcul – pe fiecare an și trimestru din perioada analizată –, fiind efectuate următoarele operațiuni (anexa nr. 9 la actul de control):

- din totalul veniturilor din exploatare au fost separate veniturile din prestări servicii de asamblare pentru Y ;

- au fost determinate cheltuielile de exploatare aferente veniturilor din prestări de servicii de asamblare pentru Y .

Cheltuielilor de exploatare aferente prestărilor de servicii de asamblare pentru Y li s-a aplicat marja de profit corespunzătoare fiecărui an, rezultatele obținute fiind adăugate la aceste costuri, în final determinându-se veniturile în condițiile prețurilor de piață, la nivelul cărora au fost ajustate veniturile S.C. Y S.R.L., modul de calcul fiind prezentate în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare ajustărilor efectuate la control în conformitate cu cele prezentate mai sus, rezultatul obținut s-a constituit în profit.

2. Referitor la constatările redade la pct. 5.1. a) din raportul de inspecție fiscală

În lunile ianuarie și februarie 2005 S.C. X S.R.L. a înregistrat în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și a considerat drept deductibilă la calculul profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii de publicitate achiziționate de la S.C. ZZ S.R.L. Alba Iulia, în baza facturilor nr. .../19.01.2005 (suma de ... lei) și nr. .../01.02.2005 (suma de ... lei).

Organele de control au constatat că la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” din facturile în cauză figurează următoarele explicații: „*Servicii publicitate cf. contract ... din 16.12.2004*” (în factura nr. .../ 19.01.2005) și „*Servicii publicitate cf. contract ...*” (în factura nr. .../01.02.2005).

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta contractele care au stat la baza acestor prestări de servicii, unitatea a prezentat un alt contract decât cele precizate în cele două facturi anterior menționate, respectiv Contractul nr. .../11.05.2005, încheiat la o dată ulterioară emiterii celor două facturi.

De asemenea, organele de control au reținut că, deși au solicitat în mod repetat prezentarea de documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în cauză, unitatea nu a prezentat alte documente în afara contractului sus menționat.

Ca urmare, având în vedere și faptul că unitatea prestează servicii de asamblare componente electrice exclusiv pentru Y Italia (asociat unic al S.C. X S.R.L.), organele de control au concluzionat că aceste cheltuieli nu au vreun suport nici în ceea ce privește realitatea și nici în ceea ce privește necesitatea lor, constatând încălcarea de către S.C. X S.R.L. a prevederilor referitoare la condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor, stipulate la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de control au considerat ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ... lei, procedând în consecință la recalcularea profitului impozabil al unității și implicit la recalcularea impozitului pe profit datorat de către aceasta.

3. Referitor la constatările redade la pct. 5.1. b) din raportul de inspecție fiscală

Unitatea nu a cuprins în Declarația privind impozitul pe profit (101) aferentă anului 2009, la rândul 32 „*Cheltuieli cu dobânzi și diferențe*

de curs valutar reportate pentru perioada următoare”, și suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar înregistrate în anul 2008, aferente unui împrumut în valută de la Y Italia, în condițiile în care suma în cauză a fost preluată în aceeași declarație la rândul 15 „Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate din perioada precedentă”, iar gradul de îndatorare al S.C. X S.R.L., calculat pentru anul 2009, este mai mare decât trei.

Potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. 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, cu modificările și completările ulterioare, rândul 15 din formularul 101 „se completează cu sumele reprezentând cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, care sunt reportate din anii fiscali anteriori, conform prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Aceste sume vor fi preluate de la rândul 32 din Declarația privind impozitul pe profit, depusă pentru anul anterior”, iar rândul 32 din formular „reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile și cu diferențele de curs valutar aferente anului fiscal de raportare, nedeductibile fiscal pentru anul fiscal curent, dar care sunt reportate pentru perioada următoare, potrivit prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

La control s-a constatat că prin modalitatea în care a procedat la completarea declarației privind impozitul pe profit pe anul 2009, unitatea în mod eronat a considerat drept deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2009 suma de ... lei, încalcând astfel prevederile art. 23 alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, organele de control au stabilit că suma de ... lei se constituie în bază impozabilă stabilită suplimentar.

Având în vedere cele redate la pct. 1, 2 și 3 de mai sus, la control s-a stabilit profitul impozabil suplimentar și implicit impozitul pe profit aferent (modul de calcul al acestora este prezentat în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală), efectul fiscal stabilit fiind următorul:

- stabilirea unui profit suplimentar în sumă totală de ... lei (1.107.157 lei de la pct. 1 + ... lei de la pct. 2 + ... lei de la pct. 3);

- anularea pierderii fiscale înregistrate de unitate cumulată la 31.12.2009, în sumă de ... lei;

- stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei (... lei – ... lei);

- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală de ... lei, la control au fost stabilite în sarcina unității accesorii de întârziere în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere), în temeiul prevederilor art.119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Urmare inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L. de către organele de control ale D.G.F.P. Mureș – A.I.F., având ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2005 – 31.12.2009, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr. ... /03.12.2010 și Decizia de impunere nr. ... /03.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

1. Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este de a stabili dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor societății pe baza estimării valorii de piață a serviciilor prestate în favoarea unei persoane afiliate, în condițiile în care din informațiile cuprinse în dosarul prețurilor de transfer depus de unitate s-a concluzionat că tarifele practicate de contestatoare pentru serviciile prestate în beneficiul persoanei afiliate nu sunt la nivelul pieței.

Organele de control ale D.G.F.P. Mureș – A.I.F. au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale (2005-2009), cu excepția anului 2006, S.C. X S.R.L. a încheiat exercițiile financiare cu pierdere. De asemenea, și în anul 2004 unitatea a înregistrat o pierdere de ... lei. În ceea ce privește rezultatul înregistrat pe anul 2006, la control s-a reținut că acesta a fost influențat de următoarele:

- obținerea unor venituri cu caracter ocazional în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de organizare a sistemului de control calitativ, pentru realizarea cărora unitatea nu a înregistrat cheltuieli suplimentare;
- în anul 2006, cheltuielile cu chiria spațiului în care își desfășoară activitatea au avut cel mai scăzut nivel comparativ cu ceilalți ani din perioada verificată.

Din analiza efectuată de organele de control vizând rezultatele financiare ale societății a rezultat că starea de lucruri prezentată nu are determinări care țin de:

- cheltuieli cu forța de muncă – majoritatea salariilor din sectorul productiv au un nivel apropiat de salariul minim pe economie;

- utilizarea capacității de producție – deși unitatea a invocat drept cauză a pierderii faptul că nu a funcționat la o capacitate de producție peste pragul de rentabilitate (100 salariați), realitatea reflectată de o serie de indicatori economici (cifra de afaceri, total venituri, total cheltuieli, profit/pierdere, numărul mediu de salariați, productivitatea muncii) analizați pentru perioada 2005 – 2009 (prezentați în tabelul 2 de la pag. 5 din raportul de inspecție fiscală) infirmă susținerea acesteia; în acest sens, în actul de control atacat s-a arătat că anul 2006, în care societatea a avut cel mai mic număr mediu de salariați din întreaga perioadă analizată, a fost singurul an în care aceasta a înregistrat profit, iar în anul 2008, anul cu cea mai mare productivitate a muncii (raportată la total venituri), s-a înregistrat cea mai mare pierdere;

- politici guvernamentale nefavorabile – nu s-au manifestat politici guvernamentale care să influențeze defavorabil strategia de afaceri a societății;

- „viața” produselor (sub aspectul fabricației) – produsele asamblate nu s-au aflat la finalul ciclului de producție;

- condiții economice deosebite – așa cum a rezultat din tabelul anterior menționat, precum și din cele consemnate în actul de control, riscurile specifice situațiilor de criză (zonală, mondială) nu au determinat situația financiară localizată în cazul analizat.

Datele și informațiile obținute de organele de inspecție fiscală au condus la concluzia că, în perioada ianuarie 2005 - iunie 2006, mai 2008 - decembrie 2009, S.C. X S.R.L. a prestat serviciile de asamblare menționate mai sus pentru firma Y Italia (asociat unic al S.C. X S.R.L.), iar în perioada iunie 2006 - decembrie 2008, deși finalmente serviciile de asamblare vizau tot firma Y Italia, o parte din acestea erau facturate de către S.C. X S.R.L. către S.C. K S.R.L. ... (persoană română afiliată) care, la rândul ei, a facturat serviciile către Y Italia.

În aceste condiții, organele de control au reținut că un impact major în rezultatele financiare negative înregistrate de petentă în perioada respectivă l-a avut relația desfășurată cu Y Italia, drept pentru care la control s-a analizat dacă tranzacțiile derulate între S.C. X S.R.L. și Y Italia corespund condițiilor în care se desfășoară tranzacțiile între companii independente, întrucât, de principiu, este improbabil ca o companie independentă să fie dispusă să producă și să furnizeze produse sau să presteze servicii în termeni care nu permit realizarea de profit.

În consecință, organele de control au procedat la efectuarea unor instrumentări și analize pentru a constata dacă tranzacțiile în cazurile menționate s-au efectuat în condițiile determinate de forțele pieței, ori a avut loc un transfer, o mișcare, o deplasare a profiturilor, cu consecința unei eludări a impozitelor în statul furnizorului.

În drept, la art. 1.52 din Ghidul OECD pentru Prețurile de

Transfer se precizează: „[...] o companie independentă nu va fi gata să tolereze pierderi care continuă pe termen nedefinit. O companie independentă care înregistrează pierderi repetate va înceta în cele din urmă să deruleze activități în aceiași termeni.”, iar potrivit art. 1.3, „Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței și principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate. De aceea, țările membre OECD au decis ca, în scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț.”

La aliniatul 1 al Articolului 9 din Convenția Fiscală Model a OECD se enunță principiul lungimii de braț astfel: „[atunci când] condițiile create sau impuse între două companii [afiliate] în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de acelea care ar fi fost create între companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, în lipsa acestor condiții, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorită acestor condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii și impozitate în consecință.”, iar la art. 1.38 și 1.15 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se precizează că “Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”, respectiv că “Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente.”

De asemenea, la art. 2.3 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se prevede: „Comentariul la aliniatul 1 al Articolului 9 indică că aliniatul 1 autorizează o administrație fiscală “în scopul calculării obligațiilor fiscale, [să] rescrie conturile unei companii [afiliate] dacă, ca rezultat al relației speciale dintre companii, conturile nu reflectă profiturile impozabile generate în acel Stat”. “Profiturile impozabile reale” sunt cele care s-ar fi obținut în absența condițiilor ce nu sunt la lungime de braț.”

În temeiul prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”, iar potrivit pct. 1 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, “Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din

România ... Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate.”.

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate din Codul fiscal și Normele de aplicare a Codului fiscal, precum și având în vedere prevederile Ordinului ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care se completează cu Liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer și Convenția Model a OECD), în mod corect la control s-a concluzionat că se impune să se stabilească dacă pentru tranzacțiile în cauză au fost practicate prețuri de transfer la nivelul prețurilor de piață, cu respectarea principiului lungimii de braț, drept pentru care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au solicitat contestatoarei dosarul prețurilor de transfer.

Astfel, în speță sunt incidente dispozițiile art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia *“(2) În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.”*, aceleași prevederi regăsindu-se și la art. 2 alin. (1) din Ordinul ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

De asemenea, în paragraful introductiv nr. 18 al Ghidului OECD pentru Prețurile de Transfer se precizează că *“[...] administrația fiscală poate totuși să îl oblige în mod rezonabil pe contribuabil să prezinte documentele sale pentru a permite administrației fiscale să examineze tranzacțiile controlate...”*, iar la art. 5.2 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer se prevede că *„[...] administrația fiscală îl poate obliga în mod justificat pe contribuabil să furnizeze documentația referitoare la prețurile sale de transfer...”*.

În temeiul dispozițiilor legale mai sus citate, având în vedere cele reținute anterior, în mod corect și legal organele de control au solicitat S.C. X S.R.L. întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer, acesta fiind prezentat organelor de control cu adresa nr. 60/07.10.2010.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, în raport cu susținerile contestatoarei, se rețin următoarele:

1. În legătură cu modul de determinare a costului standard, referitor la precizarea din cuprinsul Dosarului prețurilor de transfer potrivit căreia *„Tariful pentru prestarea de servicii aplicat între S.C. X S.R.L. și Y are la bază costul unitar standard (stabilit în funcție de normele de timp și un cost al manoperei unitare stabilit în conformitate cu piața forței de muncă din România) la care se aplică un adaos de 40%”*, se rețin următoarele:

- în perioada 2005-2009, costul manoperei unitare (tarif standard de manoperă) practicat de unitate pentru stabilirea prețurilor în

relația cu firma Y a fost aproape neschimbat, astfel: tariful pentru asamblare manuală a fost de 0,0040 lei/s în întreaga perioadă (2005-2009), iar tariful pentru asamblare automată a crescut de la 0,0040 lei/s în perioada 2005-2006 la 0,0050 lei în perioada 2008-2009;

- unitatea nu a fost în măsură să prezinte organelor de control sau organelor de soluționare a contestației un calcul economic din care să rezulte cum a fost stabilit costul manoperei unitare, în legătură cu acesta fiind făcute doar afirmații generale, uneori contradictorii, de genul: „*la acesta s-a ajuns în urma negocierilor dintre Y și Y*”, „*a fost stabilit în conformitate cu piața forței de muncă din România*”, „*în acesta sunt incluse cheltuielile indirecte*”; referitor la acest aspect, în răspunsul dat organelor de control la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă nr. .../18.11.2010, reprezentantul legal al societății s-a rezumat la a enumera elementele care au stat la baza determinării acesteia;

- tariful standard de manoperă nu a fost corelat cu creșterile salariale; astfel, cu toate că în perioada 2005 – 2009 salariile angajaților au fost majorate în mod repetat, tariful standard de manoperă pentru asamblarea manuală nu a suferit modificări, rămânând același pe întreaga perioadă, respectiv 0,0040 lei/s.

2. În legătură cu modul de formare a prețului, în dosarul prețurilor de transfer se precizează: „*La început Y și ulterior Y au avut ca partener tradițional în România Z Srl Acest partener furnizează aceleași servicii de asamblare a componentelor electrice pe care le furnizează și X , activitățile celor două firme din punct de vedere al producției fiind aproape identice.*

Tarifele practicate pentru serviciile de asamblare în relația cu Z sunt aceleași ca și tarifele practicate în cazul X

În aceste condiții Z a obținut profit în patru din ultimii cinci ani. Suntem astfel îndreptățiți să afirmăm că tarifele practicate de Y în relația cu X SRL sunt corect fundamentate și permit firmei X să obțină profit. Pierderile înregistrate de firma X au cauze conjuncturale și nu sunt o consecință a unei politici de preț greșită.” Referitor la aceste afirmații, se rețin următoarele:

- după cum s-a reținut la pct. 1. de mai sus, unitatea nu a demonstrat prin calcule faptul că tarifele practicate în relația cu firma Y sunt corect fundamentate din punct de vedere economic;

- chiar dacă la un moment dat S.C. Z S.R.L. a practicat un anumit nivel de prețuri în relația cu firma Y , această stare de lucruri nu este de natură să justifice practicarea în timp (pe interval de ani) de către S.C. X S.R.L. a prețurilor respective, dacă nu sunt la lungime de braț, acestea neacoperind nici măcar costurile activității desfășurate;

- de principiu, obținerea de către o firmă (în speță S.C. Z S.R.L.) de profituri prin practicarea unor prețuri de un anumit nivel nu este concludentă întrucât elementele ce concură la desfășurarea activității pot fi

diferite. Astfel, spre exemplu, S.C. X S.R.L. și S.C. Z S.R.L. nu sunt comparabile în ceea ce privește valoarea activelor imobilizate; așa cum reiese din datele și informațiile prezentate la pag. 28-30 din Dosarul prețurilor de transfer, valoarea activelor imobilizate ale S.C. X S.R.L. este mult mai mare decât cea a activelor S.C. Z S.R.L., în perioada 2005-2009 valoarea acestora evoluând de la ... lei (pentru S.C. ... S.R.L.), respectiv ... lei (pentru S.C. Z S.R.L.) în anul 2005 la ... lei (pentru S.C. ... S.R.L.), respectiv ... lei (pentru S.C. Z S.R.L.) în anul 2009. De asemenea, volumul valoric al activității S.C. Z S.R.L. este mult inferior volumului activității S.C. X S.R.L. în anumite perioade (spre exemplificare, în anul 2009 S.C. X S.R.L. a înregistrat o cifră de afaceri de ... lei, iar S.C. Z S.R.L. o cifră de afaceri de ... lei), element ce poate avea impact important în ceea ce privește rezultatele activității desfășurate.

Faptul că situația celor două firme nu este comparabilă din punct de vedere al activelor imobilizate este confirmat în Dosarul prețurilor de transfer de însăși unitatea verificată care, cu ocazia stabilirii unui eșantion reprezentativ pentru analiza comparativă a rezultatelor, a eliminat firmele cu active totale cu valori în afara intervalului 1- 4 mil. lei (printre care și S.C. Z S.R.L.), pe care le-a considerat „... *prea mari sau prea mici pentru a avea o producție similară cu S.C. Y S.R.L.*” (a se vedea pag. 26 din Dosarul prețurilor de transfer).

De asemenea, la pag. 28 din Dosar este consemnat: „*Subliniem faptul că Z lucrează cu aceleași tarife la asamblarea componentelor dispozitivelor electrice ca și Y , diferența fiind aceea că Z este o firma mai mică și mai flexibilă în care s-au derulat programe de investiții mult mai modeste decât la X ..*”.

Potrivit prevederilor art. 1.15 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, „*Aplicarea principiului lungimii de braț se bazează în general pe compararea condițiilor unei tranzacții controlate cu condițiile tranzacțiilor ce au loc între companii independente. Pentru ca o astfel de comparație să aibă utilitate, caracteristicile economice relevante ale situațiilor ce se compară trebuie să fie suficient de comparabile. A fi comparabile înseamnă că nici una din diferențele (dacă acestea există) dintre situațiile comparate nu ar putea să afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul metodologiei (ex. preț sau marjă), sau că pot fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe....*”.

Nu are nicio relevanță la soluționarea cauzei afirmația petentei potrivit căreia nu există nicio referire în Ghidul OECD care să susțină afirmația inspectorilor fiscali conform căreia o persoană afiliată ar trebui să practice prețuri mai mari decât prețurile de pe piața liberă ca urmare a existenței unor costuri mai mari interne, întrucât scopul oricărei activități economice este obținerea de profit, motiv pentru care prețurile trebuie stabilite astfel încât să asigure o marjă de profit, principiu economic care este în concordanță cu prevederile art. 1.52 din Ghidul OECD pentru

Prețurile de transfer, potrivit cărora o companie nu poate să înregistreze pierderi care continuă pe termen nedefinit.

De asemenea, ghidul OECD precizează că pentru stabilirea prețurilor de transfer se pot utiliza mai multe metode, fără a se prevedea că o anumită metodă este mai importantă, lăsându-se totodată în sarcina agenților fiscali alegerea metodei celei mai adecvate pentru stabilirea prețurilor de piață ale tranzacțiilor între părțile afiliate. Ca urmare, afirmația unității potrivit căreia “conform OECD Transfer Pricing Guidelines, atunci când pot fi determinate tranzacții comparabile necontrolate, metoda comparării prețurilor reprezintă cea mai directă și mai sustenabilă cale de aplicare a principiului arm’s length”, precum și susținerea potrivit căreia “Așadar, metoda comparării prețurilor se recomandă a fi aplicată cu prioritate”, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației întrucât niciunde în cuprinsul Ghidului OECD nu se menționează faptul că cea mai bună metodă sau metoda care trebuie aplicată cu prioritate este metoda comparării prețurilor. În același context, critica adusă organelor de control pentru că acestea au aplicat metoda cost-plus și nu metoda comparării prețurilor nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației. Fiecare caz are specificul său, și nu se poate aplica, prin extensie, și cazului de față, doar pentru simplul motiv că autoritățile fiscale din majoritatea țărilor regăsesc în metoda comparării prețurilor cea mai sustenabilă modalitate de determinare a prețului tranzacțiilor dintre persoanele afiliate. Poate fi cea mai simplă metodă însă nu este neapărat cea mai relevantă, fiecare situație având specificul ei.

Referitor la același aspect, se mai reține că art. 5.28 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer precizează: „Contribuabilii ar trebui să depună eforturi rezonabile la momentul la care se stabilește prețul de transfer pentru a determina dacă prețul de transfer este din punct de vedere fiscal în conformitate cu principiul lungimii de braț...” , iar potrivit art. 5.14 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, “Contribuabilii ar trebui să accepte ca, indiferent de limitările obligațiilor cu privire la documentare, o administrație fiscală trebuie să stabilească prețul de transfer la lungime de braț”.

Referitor la susținerea unității potrivit căreia modul de formare a prețului este corect, se reține că aceasta nu a putut proba prin calcule faptul că tarifele practicate în relația sa cu Y sunt corect fundamentate din punct de vedere economic. Ca urmare, simpla critică adusă organelor de inspecție fiscală cu privire la constatările cuprinse în actul de control, nesusținută cu documente, nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, având în vedere similitudinea operațiunilor și a relațiilor comerciale, tranzacțiile comerciale cu S.C. Z S.R.L. trebuie să fie considerate reprezentative deoarece S.C. Z S.R.L. este pentru Y Italia un furnizor pentru serviciile de asamblare cu bun istoric și cu un volum semnificativ al colaborării, se

reține că în Dosarul prețurilor de transfer prezentat de unitate organelor de inspecție fiscală, printre cele 35 de firme alese ca eșantion de S.C. X S.R.L., considerate de către petentă ca fiind “reprezentative pentru analiza comparativă a rezultatelor”, nu figurează S.C. Z S.R.L. Ca urmare, comparația de către unitate a activității derulate de către aceasta cu activitatea desfășurată de S.C. Z S.R.L. nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației.

3. În legătură cu susținerea unității potrivit căreia pierderea înregistrată se datorează comenzilor insuficiente lansate de către Y în special datorită crizei economice mondiale, se rețin următoarele aspecte:

- efectele crizei s-au resimțit începând cu finele anului 2008, societatea înregistrând pierderi și în perioada anterioară, începând cu anul 2004;

- după cum rezultă din indicatorii prezentați în tabelul de la pag. 5 din raportul de inspecție fiscală, cifra de afaceri înregistrată de unitate în anul 2008 a avut un nivel dublu față de cea din 2007, aceasta ajungând ca în anul 2009 să aibă nivelul cel mai ridicat din întreaga perioadă supusă analizei; de asemenea, față de perioada precedentă, în anii 2008 și 2009 (considerați ani de criză economică globală), numărul mediu de salariați a crescut. Prin urmare, nu este fondată susținerea unității că pierderea se datorează crizei economice mondiale.

- în urma verificărilor efectuate s-a constatat că pe toată perioada supusă analizei un volum semnificativ de comenzi ale Y a fost subcontractat de către S.C. X S.R.L. unor societăți care realizează aceleași servicii de asamblare (S.C. Z S.R.L. ... , S.C. ... S.R.L. Tg. Mureș și S.C. ZZ S.R.L. Alba Iulia), această stare de lucruri nefiind în concordanță cu susținerea unității potrivit căreia cererea de servicii nu a acoperit întreaga capacitate de producție.

- în legătură cu cheltuielile generale care, potrivit susținerilor societății, nu au fost acoperite de adaosul de 40%, se reține că în categoria acestora au fost incluse și cheltuielile cu chiria aferentă spațiului productiv, de un nivel ridicat, ori, potrivit prevederilor pct. 55 alin. (2) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005, aceste cheltuieli intră în categoria cheltuielilor indirecte ce fac parte din costul de producție; prin urmare, unitatea nu își acoperă prin tarifele practicate în relația cu Y și o parte din cheltuielile indirecte, reieșind astfel că prețurile de transfer nu sunt fundamentate economic.

Ca urmare, susținerea unității potrivit căreia pierderea înregistrată se datorează comenzilor insuficiente lansate de către Y în special datorită crizei economice mondiale nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În susținerea contestației unitatea afirmă faptul că fără influența veniturilor cu caracter ocazional (... lei) “firma nu ar fi realizat în 2006

profit”. Referitor la această susținere a unității, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, înregistrat la D.G.F.P. Mureș sub nr. .../01.02.2011, organele de control precizează faptul că în anul 2006, potrivit Situațiilor financiare anuale, unitatea a înregistrat următorii indicatori:

- Profit din exploatare = ... lei;
- Profit financiar = ... lei;
- Profit net = ... lei.

Având în vedere valorile acestor indicatori, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se arată că “și în situația în care profitul net ar fi diminuat cu profitul financiar și cu veniturile cu caracter ocazional (... lei), rezultatul s-ar concretiza tot în profit (... lei – ... lei – ... lei = ... lei).

Având în vedere cele reținute anterior, afirmația unității potrivit căreia fără influența veniturilor cu caracter ocazional (... lei) “firma nu ar fi realizat în 2006 profit” nu este conformă cu realitatea și ca urmare nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

4. Din analiza comparativă realizată de S.C. X S.R.L., prezentată în Dosarul prețurilor de transfer, a rezultat că un număr de 35 de firme considerate reprezentative de către petentă au realizat în perioada 2005 – 2009 profit brut.

În contestație unitatea susține faptul că organul de control ar fi trebuit să stabilească, în primul rând, dacă tranzacțiile efectuate între S.C. X S.R.L. și Y Italia au avut loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente, ori, în urma prezentării Dosarului prețurilor de transfer, acceptat de organul de control, organele de control nu au stabilit în prealabil dacă relația dintre cele două firme afiliate se desfășoară în termenii comerciali de piață liberă sau nu, în decizia de impunere sau în raportul de inspecție fiscală nefăcându-se referire prealabilă la acest aspect. Referitor la această susținere se reține că, în fapt, întreaga argumentație prezentată de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul actului de control atacat, la cap. III A pct. 5.2. denotă că o astfel de analiză a fost efectuată, concluzia reieșită în urma acestei analize, potrivit căreia tarifele practice pentru prestările de servicii de asamblare pentru firma afiliată Y Italia nu sunt la nivel de piață, impunând ajustarea veniturilor S.C. X S.R.L. realizate în relația cu Y Italia.

De asemenea, simpla afirmație de către petentă a faptului că relația dintre S.C. X S.R.L. și Y Italia are loc în termeni comerciali de piață liberă nu este de natură a conduce la soluționarea favorabilă a cauzei, cu atât mai mult cu cât întreaga argumentație prezentată în actul de control conduce la concluzia că relația dintre S.C. X S.R.L. și Y Italia nu are loc în termeni comerciali de piață liberă.

Având în vedere cele reținute anterior, rezultă faptul că tarifele practicate pentru prestările de servicii de asamblare pentru firma afiliată din Italia nu sunt la nivelul de piață.

În susținerea cauzei contestatoarea mai susține următoarele:

- având în vedere că Y Italia și ulterior și S.C. X S.R.L. a avut ca partener tradițional în România pe S.C. Z S.R.L. ... , care este o persoană independentă, care a încheiat tranzacția cu firma Y Italia la același preț cu care a încheiat tranzacția și S.C. X S.R.L., în calitate de persoană afiliată, "în relația dintre cele trei părți s-a putut constata că există prețuri comparabile, astfel că, în urma acestei constatări, trebuia să se aleagă *metoda cea mai adecvată la stabilirea prețului de piață*", aceasta fiind metoda comparării prețurilor, nu metoda cost-plus; .

- consecința analizei superficiale a acestui aspect a dus la aplicarea metodei cost-plus, fără a avea în vedere că legiuitorul a condiționat utilizarea metodelor de estimare a prețurilor de piață de anumite criterii, această metodă fiind aplicabilă în situația în care nu există tarife comparabile.

Referitor la aceste afirmații ale petentei, se reține că, la art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 din Codul fiscal se precizează: „*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.*”

Iar în Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, se prevăd următoarele: „32. *La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între 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.”*

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale anterior citate, se reține că legiuitorul a lăsat la latitudinea organelor fiscale alegerea celei mai potrivite metode de stabilire a prețului de piață, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte, drept pentru care afirmația petentei potrivit căreia *metoda cea mai adecvată la stabilirea prețului de piață este metoda comparării prețurilor*, nu metoda cost-plus, nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației. Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus, în cuprinsul prezentei decizii de soluționare a contestației, S.C. Z S.R.L. nu a fost cuprinsă de contestatoare în eșantionul considerat de către aceasta ca reprezentativ. De altfel, chiar dacă o firmă ar putea fi luată în eșantionul de comparație și analizată, concluziile desprinse dintr-o astfel de analiză, localizate pe o singură firmă nu pot fi edificatoare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate sunt la nivel de lungime de braț. În consecință, afirmația petentei potrivit căreia având în vedere relația dintre cele trei părți (Y Italia, S.C. X S.R.L. și S.C. Z S.R.L. ...) organele de control ar fi trebuit să aplice metoda comparării prețurilor nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației.

În consecință, în mod corect și legal organele de control au procedat la efectuarea ajustării veniturilor S.C. X S.R.L. aferente prestărilor de servicii de asamblare pentru firma Y Italia, pe baza estimării valorii de piață a tranzacțiilor respective, în acest scop, avându-se în vedere cele reținute mai sus, la control considerându-se ca fiind adecvată utilizarea

metodei cost-plus.

În stabilirea metodei cost-plus ca cea mai adecvată pentru situația dată, organele de control au avut în vedere următoarele prevederi:

- art. 1.16 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, unde se precizează că metoda *“cost plus compară marja de profit brut obținut într-o tranzacție controlată cu marjele de profit brut obținute în tranzacții similare necontrolate. Comparația furnizează o estimare a marjei de profit brut pe care ar fi obținut-o una din părți dacă ar fi îndeplinit aceleași funcții pentru companii independente, oferind astfel o estimare a sumei pe care partea ar fi cerut-o și pe care o altă parte ar fi fost dispusă să o plătească, la lungime de braț, pentru respectivele funcții.”*;

- art. 2.32 din Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, unde se precizează că *“Metoda cost plus pornește de la costurile efectuate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-o tranzacție controlată, pentru bunurile transferate sau serviciile furnizate unui cumpărător înrudit. Un adaos cost plus corespunzător este adăugat la acest cost, pentru a realiza un profit corespunzător în lumina funcțiilor efectuate și a condițiilor pieței. După ce se adaugă acest adaos cost plus la costurile menționate mai sus se ajunge la ceea ce poate fi văzut ca un preț la lungime de braț al tranzacției controlate inițiale. Această metodă este poate cea mai utilă atunci când sunt vândute produse semifabricate între părți înrudite, când părțile înrudite au încheiat acorduri comune de facilități sau înțelegeri de cumpărare-furnizare pe termen lung, sau când tranzacția controlată este o prestare de servicii.”*;

- pct. 5 (devenit pct. 26 din data de 01.01.2007) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. n.r 44/2004, unde metoda cost-plus este descrisă astfel : *„Pentru determinarea prețului pieței, metoda 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 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 costurile de mai sus... Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă”*;

- paragraful 42 al Ghidului OECD pentru Prețurile de Transfer, de unde rezultă că metoda cost-plus este *„O metodă de prețuri de transfer care uzează de costurile suportate de furnizorul de bunuri (sau servicii) într-*

o tranzacție controlată. La aceste costuri se adaugă adaosul cost plus corespunzător, astfel încât să se realizeze un profit corespunzător în lumina funcțiilor efectuate (luând în considerare activele utilizate și riscurile asumate) și condițiile de piață. Rezultatul la care se ajunge după ce se adaugă adaosul cost plus la costurile menționate mai sus poate fi văzut ca prețul la lungime de braț al tranzacției controlate originale".

În consecință, susținerea unității referitoare la superficialitatea organelor de control cu privire la speța analizată, precum și criticile aduse de către aceasta organelor de control cu privire la alegerea unei alte metode decât metoda comparării prețurilor sunt nejustificate și nu pot fi luate în considerare la soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la marja de profit enunțată în dispozițiile legale de mai sus, art.2 alin. (1) din Anexa nr. 1 la Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 222/2008 precizează că *"(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente."*

În consecință, având în vedere și principiul lungimii de braț prezentat în Ghidul OECD pentru Prețurile de Transfer, în cazul S.C. X S.R.L., în vederea efectuării ajustărilor ce se impuneau, organele de control au stabilit marja de profit la nivelul medianei intervalului de comparare rezultat din marja de comparare a profiturilor obținute de societățile de profil prezentate la pag. 26 din Dosarul prețurilor de transfer, selectate în eșantionul de analiză de către contestatoare.

Apreciate ca fiind adecvate pentru comparabilitate, criteriile avute în vedere de către S.C. X S.R.L. la selectarea eșantionului de analiză, prezentate în Dosarul prețurilor de transfer la pag. 25-26, au fost acceptate ca atare de către organele de inspecție fiscală.

Calcululele au fost efectuate în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (2), (3) și (4) din Anexa 1 la Ordinul ANAF nr. 222/2008, potrivit carora, *"(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.*

(3) [...] Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare."

Referitor la modul de stabilire a marjei de profit (adaosul cost plus), se reține că, spre deosebire de petentă, care la calculul marjei de profit a avut în vedere profitul brut, organele de control au luat în calcul profitul din exploatare înregistrat de firmele cuprinse în eșantion, întrucât acesta reflectă mai fidel activitatea productivă a firmelor din eșantion, profitul brut fiind influențat și de rezultatele din activitatea financiară și cea extraordinară. Modul de calcul al marjei de profit este redat în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală.

Valorile marjei de profit – stabilite la nivel de mediană, așa cum s-a precizat anterior – au fost utilizate în aplicarea metodei cost-plus în vederea ajustării veniturilor aferente serviciilor de asamblare prestate pentru firma Y , astfel încât aceste venituri să fie la un nivel corespunzător prețurilor de piață. Pentru aplicarea metodei cost-plus, pe baza datelor deținute de societate, organele de control au extras elemente de calcul – pe fiecare an și trimestru din perioada analizată –, fiind efectuate următoarele operațiuni (anexa nr. 9 la actul de control):

- din totalul veniturilor din exploatare au fost separate veniturile din prestări servicii de asamblare pentru Y ;

- au fost determinate cheltuielile de exploatare aferente veniturilor din prestări de servicii de asamblare pentru Y .

Cheltuielilor de exploatare aferente prestărilor de servicii de asamblare pentru Y li s-a aplicat marja de profit corespunzătoare fiecărui an, rezultatele obținute fiind adăugate la aceste costuri, în final determinându-se veniturile în condițiile prețurilor de piață, la nivelul cărora au fost ajustate veniturile S.C. Y S.R.L., modul de calcul fiind prezentate în anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare ajustărilor efectuate la control în conformitate cu cele prezentate mai sus, rezultatul obținut s-a constituit în profit.

Referitor la critica adusă de unitate organelor de control, potrivit căreia acestea nu aduc argumente concrete care să contrazică faptul că prețurile practicate de contestatoare sunt conform condițiilor pieței libere, nefiind justificată reîntregirea profitului impozabil al S.C. X S.R.L., în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează faptul că rata medie utilizată pentru reîntregirea profitului impozabil a fost determinată pe baza rezultatelor financiare înregistrate de firmele luate în eșantionul de analiză de către S.C. X S.R.L., criteriile avute în vedere de unitate la selectarea acestui eșantion fiind considerate adecvate de către organele de inspecție. Dacă nu ar fi fost considerate ca reprezentative, atunci nu ar fi fost incluse în eșantion ori, prin includerea de către S.C. X S.R.L. a acestor firme în eșantionul de analiză, petenta însăși recunoaște reprezentativitatea acestora pentru activitatea desfășurată de petentă.

De altfel, toată argumentația prezentată în raportul de inspecție fiscală se concentrează pe analiza relațiilor de afiliere dintre S.C. X S.R.L. și Y și a efectelor acestor relații de afiliere asupra veniturilor înregistrate de contestatoare, demonstrând faptul că se impunea reîntregirea profitului impozabil al petentei.

În consecință, având în vedere cele reținute anterior, susținerile unității din cuprinsul contestației nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la constatările cuprinse la pct. 5.1 din raportul de inspecție fiscală, contestate de unitate, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este învestită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa ca urmare a constatărilor cuprinse la acest punct din actul de control în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente de fapt și de drept.

a) Referitor la constatările redată la pct. 5.1. a) din raportul de inspecție fiscală

În fapt, în lunile ianuarie și februarie 2005 S.C. X S.R.L. a înregistrat în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și a considerat drept deductibilă la calculul profitului impozabil suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii de publicitate achiziționate de la S.C. ZZ S.R.L. Alba Iulia, în baza facturilor nr. .../19.01.2005 (suma de ... lei) și nr. .../01.02.2005 (suma de ... lei), la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” din facturile în cauză figurând următoarele explicații: „*Servicii publicitate cf. contract ...*” (în factura nr. .../ 19.01.2005) și „*Servicii publicitate cf. contract ..*” (în factura nr. .../01.02.2005).

Unitatea a prezentat organelor de control un alt contract decât cele precizate în cele două facturi anterior menționate, respectiv Contractul nr. .../11.05.2005, încheiat la o dată ulterioară emiterii celor două facturi, fără a prezenta alte documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în cauză. De asemenea, nici până la data soluționării contestației unitatea nu a prezentat niciun document care să justifice prestarea efectivă în beneficiul său a serviciilor înscrise în facturile sus-menționate.

Ca urmare, întrucât unitatea prestează servicii de asamblare componente electrice exclusiv pentru Y Italia (asociat unic al S.C. X S.R.L.), organele de control au concluzionat că aceste cheltuieli nu au vreun suport nici în ceea ce privește realitatea și nici în ceea ce privește necesitatea lor, constatând încălcarea de către S.C. X S.R.L. a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, potrivit cărora „(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;*”, coroborate cu dispozițiile pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, potrivit cărora „48. *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute,*

respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

În contestație unitatea susține faptul că suma de ... lei reprezintă contravaloarea unor servicii de publicitate a produselor, fără a prezenta însă niciun document care să susțină afirmațiile sale. Drept urmare, simpla susținere a unității, nesusținută cu documente, nu poate fi luată în considerare la soluționarea cauzei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în mod legal organele de control au considerat ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de ... lei, procedând în consecință la recalcularea profitului impozabil al unității și implicit la recalcularea impozitului pe profit datorat de către aceasta.

b) Referitor la constatările redade la pct. 5.1. b) din raportul de inspecție fiscală

Unitatea nu a cuprins în Declarația privind impozitul pe profit (101) aferentă anului 2009, la rândul 32 „Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare”, și suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu diferențele de curs valutar înregistrate în anul 2008, aferente unui împrumut în valută de la Y Italia, în condițiile în care suma în cauză a fost preluată în aceeași declarație la rândul 15 „Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate din perioada precedentă”, iar gradul de îndatorare al S.C. X S.R.L., calculat pentru anul 2009, este mai mare decât trei.

La control s-a constatat că prin modalitatea în care a procedat la completarea declarației privind impozitul pe profit pe anul 2009, unitatea în mod eronat a considerat drept deductibilă la calculul profitului impozabil aferent anului 2009 suma de ... lei, încalcând astfel prevederile art. 23 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, potrivit cărora „(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de

curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.”

Prin urmare, în mod legal organele de control au stabilit că suma de ... lei se constituie în bază impozabilă stabilită suplimentar, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Față de cele reținute la pct. 2 de mai sus, se va **respinge** contestația formulată de S.C. X S.R.L. **ca neîntemeiată** și pentru obligațiile fiscale stabilite la control ca urmare a constatărilor prezentate la pct. 5.1 din raportul de inspecție fiscală.

În contestație unitatea afirmă faptul că, referitor la cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar, la pct. 2.1.1. din decizia de impunere este indicată valoarea de ... lei, iar în cuprinsul deciziei de impunere este înscrisă valoarea de ... lei, aspect ce crează incertitudine cu privire la valoarea impozitului stabilit suplimentar.

Referitor la această susținere se reține că, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că din eroare, la pct. 2.1.2. “Motivul de fapt” din decizia de impunere a fost introdusă suma de ... lei, în locul sumei corecte de ... lei, care de altfel este înscrisă la pct. 2.1.1. “Obligații fiscale suplimentare de plată” din aceeași decizie de impunere. De asemenea, se reține că la Cap. VI – Sinteza constatărilor inspecției fiscale din raportul de inspecție fiscală, la rd. 1 “Impozit pe profit” este înscrisă suma corectă, de ... lei, aceeași obligație fiind înscrisă și în Anexa nr. 14 la actul de control, cuprinzând Punctul de vedere al contribuabilului cu privire la constatările inspecției fiscale, semnat și ștampilat de reprezentantul legal al unității.

Ca urmare, întrucât această eroare intră în categoria erorilor materiale, care nu privesc fondul actului administrativ fiscal, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale, impozitul pe profit stabilit suplimentar la control în sarcina unității, așa cum rezultă din cap. 2.1.1. al deciziei de impunere și din raportul de inspecție fiscală, este în sumă de ... lei, drept pentru care susținerea unității cu privire la incertitudinea valorii acestei obligații fiscale este neîntemeiată.

Față de cele prezentate la cap. C) pct. 1. și 2. de mai sus, în mod corect organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal aferent perioadei ianuarie 2005 – decembrie 2009 (modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală), efectul fiscal stabilit fiind următorul:

- stabilirea unui profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei de la pct. 1 + ... lei de la pct. 2 lit.a) + ... lei de la pct. 2. lit.b));
- anularea pierderii fiscale înregistrate de unitate cumulat la 31.12.2009, în sumă de ... lei;

- stabilirea unui profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei (... lei – ... lei);
- stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de ... lei.

În consecință, contestația depusă de S.C. X S.R.L. va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru **impozitul pe profit în sumă de ... lei**.

În ceea ce privește **accesoriile de întârziere** în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând majorări de întârziere + ... lei reprezentând penalități de întârziere), calculate la control pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală de ... lei, întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina S.C. X S.R.L. este reținut ca datorat impozitul pe profit în suma de mai sus, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, sunt datorate de către unitate și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei (modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală), stabilite în temeiul prevederilor art.119, art. 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În consecință, contestația formulată de S.C. X S.R.L. urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** și pentru capătul de cerere privind accesoriile în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește afirmația unității potrivit căreia întrucât dispozițiile art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 au intrat în vigoare doar la data de 07.08.2006, iar Ordinul nr. 222/2008 privind dosarul prețurilor de transfer a intrat în vigoare doar la data de 25.03.2008, situație în care dispozițiile respective pot produce efecte doar de la data intrării în vigoare și nicidecum pentru situații anterioare acestora, se reține că, la data efectuării acțiunii de inspecție fiscală erau în vigoare prevederile legale invocate de contestatoare, deci în mod corect și legal organele de control au solicitat dosarul prețurilor de transfer, care de altfel a și fost prezentat de petentă prin adresa nr./07.10.2010.

De asemenea, se reține faptul că reglementările europene în materie, în speță Ghidul OECD pentru Prețurile de transfer a fost aprobat de Comitetul Afacerilor Fiscale pe 27 iunie 1995 și de Consiliul OECD, în vederea publicării, pe 13 iulie 1995, art. 79 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 fiind rezultatul armonizării legislației românești cu prevederile aquis-ului comunitar în domeniul fiscalității.

În consecință, este nejustificată afirmația de mai sus a unității.

La art. 119, 120 și 120¹ din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„ART.119

(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

(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. 120¹

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

În temeiul dispozițiilor legale anterior citate, având în vedere faptul că unitatea nu a stabilit corect obligațiile pe care le datora la bugetului statului cu titlu de impozit pe profit, în mod legal la control s-au calculat în sarcina acesteia accesorii de întârziere, pentru perioada cuprinsă între data la care avea obligația plății impozitului în sumă de ... lei și data finalizării inspecției fiscale. În consecință, afirmația unității potrivit căreia dobânzile și penalitățile de întârziere au fost calculate retroactiv nu poate fi reținută la soluționarea favorabilă a contestației, organul de control aplicând în mod corect prevederile legale anterior citate referitoare la modul de calcul al accesoriilor de întârziere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L. din ...**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,