



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5,
.X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
Email:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 352 / 2015

privind soluționarea contestației depuse de
S.C. .X. S.R.L. din comuna .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.A_SLP 1660/06.08.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./04.08.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 1660/06.08.2015 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în .X., având ca activitate principală "*Comerțul cu ridicata al produselor farmaceutice*" Cod CAEN .X..

S.C. .X. S.R.L. contestă **parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./25.06.2015** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – TVA
- .X. lei – majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că **Decizia de impunere nr.F-MC .X./25.06.2015** a fost comunicată reprezentantului societății prin remitere sub semnătură în data de **26.06.2015**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 24.07.2015** conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare S.C. .X. S.R.L. la data depunerii contestației figurând la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1 ianuarie 2015” la O.P.A.N.A.F. nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită legal să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.06.2015, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, S.C. .X. S.R.L. prezintă următoarele argumente :

- Începând cu anul 2011, Casele Județene de Asigurări de Sănătate au început să întârzie progresiv plata medicamentelor compensate către spitale și farmacii, ajungându-se ca la nivelul anului 2012, deconturile depuse de acestea să fie refuzate la înregistrare și/sau plată, iar în contextul de presiune și lipsă de lichidități, distribuitorii aveau termene de plată de la producători de maxim 60 de zile încasând creanțele lor de la farmacii și spitale la 240 de zile, ajungându-se la susținerea farmaciilor și spitalelor de către distribuitori, aceștia riscând ei înșiși să intre în colaps financiar. De asemenea, termenele de plată oficiale practicate în contracte pentru medicamentele RX compensate erau de până la 210 zile, însă în practică, achitarea acestora s-a efectuat la peste 360 zile, cu o rată de încasare diminuată la 50% datorită numărului mare de insolvențe blocate ale farmaciilor, în timp ce termenele de plată între distribuitori și producători variau între 30-60 zile.

- S.C. .X. S.R.L. susține că politica de credit control, nu putea asigura cash flow-ul și rentabilitatea necesară societății .X., fiind tot mai iminent riscul blocării activității de distribuție medicamente în condițiile în care provizioanele aferente creanțelor farmaciilor s-au dublat într-un an de la .X. euro în anul 2010 la .X. euro în anul 2011, ajungând să depășească .X. de euro în anul 2012.

De asemenea societatea menționează că cesiunea creanțelor pe care farmaciile debitoare le aveau față de Casele de Asigurări Județene de Sănătate a avut o rată mică de succes din cauza presiunii simultane a mai multor distribuitori care au forțat obținerea de garanții superioare portofoliului vândut de aceștia, astfel încât s-a ajuns la situația în care farmaciile au cesionat aceleași creanțe față de CJAS mai multor distribuitori.

În anul 2011, S.C. .X. S.R.L. susține că prin Ordinul nr.819/13.10.2011 emis de Casa Națională de Asigurări de Sănătate s-a interzis cesiunea de

creanță de către farmacii fără acordul CNAS, situație ce a îngreunat procedura de cesiune și a lăsat-o fără efect întrucât de cele mai multe ori casele de asigurări de sănătate au refuzat aceste cesiuni.

A. În acest context, S.C. .X. S.R.L. susține că PFA .X. a prezentat în luna martie 2013 conducerii .X. o „*Propunere de asigurare a creanțelor comerciale*”, pentru îmbunătățirea situațiilor financiare prin încheierea unei polițe de asigurare a creanțelor comerciale, prezentând modul de funcționare și posibilele beneficii viitoare pe care le-ar fi putut aduce pentru .X..

În urma negocierilor inițiate și conduse direct de PFA .X. în perioada martie-decembrie 2013, S.C. .X. S.R.L. susține că **a încheiat la data de 17.12.2013 Polița de Asigurare nr.X.** pe o perioadă de 1 an, privind Asigurarea Creditelor Comerciale Interne și de Export cu firma .X. S.A. .X. Sucursala .X..

S.C. .X. S.R.L. susține că potrivit rapoartelor trimestriale de monitorizare a evoluției implementării proiectului, beneficiile aduse de Polița de asigurare încheiată cu S.C. .X. S.A., întocmite de PFA .X. au fost :

- creșterea volumului vânzărilor societății, prin menținerea și creșterea soldurilor către acei clienți care deși nu mai corespundeau politicii comerciale interne privind limitele de creditare, s-a continuat și s-a mărit volumul livrărilor de marfă către ei, tocmai datorita poliței de asigurare care acoperă astfel riscul de neîncasare,

- îmbunătățirea gradului de colectare a creanțelor tocmai prin posibilitatea societății de a continua livrările, sprijinind astfel deblocarea financiară și a partenerilor de afaceri,

- creșterea vânzărilor cu 45% către clienții asigurați sub polița încheiată cu .X. S.A. .X. Sucursala .X.,

astfel că beneficiul cumulat realizat pentru perioada **ianuarie - septembrie 2014 a fost de aproximativ .X. milioane de euro, la finalul anului 2014 ajungând să fie de .X. euro, iar în perioada ianuarie - iunie 2015 a fost de aproximativ .X. milioane de Euro.**

Raportat la succesul acestei inițiative și ținând cont de rezultatul excepțional al contribuției operaționale a PFA .X., S.C. .X. S.R.L. susține că a decis **acordarea unui bonus/onorariu suplimentar față onorariului standard al Contractului nr. .X./2011**, recunoscând astfel aportul semnificativ asupra performanțelor operaționale și comerciale ale societății pe care le-a generat încheierea Poliței de Asigurare nr.X. cu .X. S.A. .X. Sucursala .X., motiv pentru care **părțile au încheiat la data de 20.02.2014 un Act adițional la contractul de prestări servicii prin care s-a acordat PFA .X. un onorariu suplimentar în valoare de .X. euro, exclusiv TVA**, și prelungirea poliței pe o perioadă de 3 ani, comparativ cu valabilitatea obișnuită practică în piață pentru astfel de polițe care este de 1 an.

În baza Actului adițional din data de 20.02.2012 semnat de ambele

părți, S.C. .X. S.R.L. susține că PFA .X. a emis **factura nr. .X./03.03.2014** în conformitate cu dispozițiile Codului Fiscal.

S.C. .X. S.R.L. menționează că inclusiv organele de inspecție fiscală recunosc că o asigurare a creanțelor produce prin ea însăși diminuarea pierderilor, deși în contextul de piață prezentat anterior, negocierea și semnarea de polițe de asigurare în industria pharma era dificil de realizat.

Mai mult, S.C. .X. S.R.L. susține că potrivit Contractului de prestări servicii nr. .X./2011, serviciile prestate cu caracter permanent de către PFA .X. constând în:

- consiliere, obținere și menținere finanțări bancare,
- consiliere metodologie raportari financiare IFRS,
- consiliere generală în managementul financiar,

și atât facturile emise de prestator, cât și rapoartele de activitate reprezintă documente justificative care demonstrează:

- necesitatea serviciilor furnizate de către PFA .X. pentru eficientizarea activității desfășurate,
- prestarea efectivă a serviciilor, și
- permite dreptul de deducere a cheltuielilor generate de prestarea serviciilor conform prevederilor pct.23 lit.h) din Normele de aplicare ale art.21 alin.1) din Codul Fiscal.

În condițiile în care parametrii de măsurare a beneficiului adus societății prin semnarea Poliței de Asigurare sunt reprezentați de însăși creșterea volumului de vânzări al societății, S.C. .X. S.R.L. menționează că este evident că aceste servicii erau mai mult decât necesare pentru creșterea venitului impozabil, astfel încât dispozițiile art.21 alin.1) din Codul Fiscal sunt pe deplin îndeplinite.

S.C. .X. S.R.L. mai susține că deși potrivit Actului adițional din data de 20.02.2014, onorariul facturat de PFA .X. pentru implicarea în negocierea cu succes cu S.C. .X. S.A. .X. Sucursala .X. și semnarea poliței de asigurare a creditelor comerciale interne și de export nr..X./17.12.2013, a avut natura unui onorariu suplimentar/bonus.

S.C. .X. S.R.L. menționează că **onorariul suplimentar** plătit către PFA .X. **nu reprezintă o primă de asigurare** așa cum în mod eronat au apreciat organele de inspecție fiscală, ci un onorariu pentru prestarea unui serviciu care reprezintă obiectul actului adițional la contractul de prestări servicii nr. .X./2011 și care a adus un beneficiu societății.

Deși organele de inspecție fiscală **au recunoscut prestarea serviciului de către PFA .X. și faptul că onorariul suplimentar este onorariu de succes** pentru semnarea poliței, S.C. .X. S.R.L. susține că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit că această cheltuială este nedeductibilă raportat la cuantumul primei minime anuale de asigurare în sumă de .X. lei, reprezentând plata primei pentru o perioadă de 12 ani de

zile.

S.C. .X. S.R.L. susține că nu înțelege de ce organele de inspecție fiscală compara aceste două sume în condițiile în care modalitățile de determinare a cuantumului unei prime de asigurare sunt reglementate în baza unor normative specifice, iar onorariul PFA .X. a făcut obiectul negocierii libere a părților contractului de prestări servicii pornind de la beneficiul estimat a fi adus societății prin semnarea poliței.

S.C. .X. S.R.L. susține că afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căroră "*creanțele neîncasate sunt obiectul legilor în vigoare*" este una cinică în condițiile în care dispozițiile Legii nr.72/2013 și Directiva UE 7/2011 nu au condus la deblocarea sistemului de plăți în industria farmaceutică, regularizarea plăților din partea Casei Naționale de Sănătate către farmacii finalizându-se abia la sfârșitul anului 2014.

În contextul în care societatea a obținut o majorare a veniturilor impozabile obținute din vânzările către clienții asigurați prin polița S.C. .X. S.A. .X. Sucursala .X., și nu a avut drept obiectiv diminuarea rezultatelor financiare, ci dimpotrivă a depus toate diligențele în vederea creșterii volumului de vânzări și implicit maximizării profitului, S.C. .X. S.R.L. susține că mențiunea organelor de inspecție fiscală referitoare la pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate și a cheltuielilor cu provizioanele, conform prevederilor art.21 alin.2 lit.n) și art.21 alin.3 lit.g) din Codul Fiscal, nu își poate găsi aplicabilitate, fiind lipsită de orice temei juridic și fiscal și fără nicio legătură cu onorariul suplimentar plătit în mod corect și legal către PFA .X..

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că atât societatea cât și PFA .X. ca și prestator de servicii, au procedat la înscrierea în evidențele contabile atât a veniturilor și cheltuielilor, cât și a TVA-ului înscris în facturile emise, reprezentând contravaloarea serviciilor prestate către .X., astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că deducerea cheltuielilor aferente acestor servicii de către .X. ar reprezenta o sustragere a acesteia de la plata obligațiilor bugetare proprii, făcând abstracție de faptul că aceste sume reprezintă în același timp un venit supus impozitării pentru partenerul comercial.

Având în vedere cele enumerate, S.C. .X. S.R.L. susține că **este eronată și neîntemeiată stabilirea de către organele de inspecție fiscală a cheltuielilor cu onorariul în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de PFA .X. ca fiind nedeductibilă, și calcularea unui impozit pe profit datorat în sumă de .X. lei precum și dobânzi și penalități de întârziere.**

B. S.C. .X. S.R.L. susține că în cursul anilor 2012 - 2014 a vândut a serie de mijloace fixe reprezentând autoturisme .X. pentru care organele de

inspecție fiscală au stabilit în mod eronat că societatea nu a inclus în cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile cu valoarea neamortizată în sumă de .X. lei și invocând în mod incorect prevederile art.17 din Legea nr.15/1994, republicată privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și cele ale art.24 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea menționează că prin vânzarea acestor autoturisme a realizat venituri impozabile, cheltuielile contestate de organele de inspecție fiscală fiind generate de însăși vânzarea autoturismelor, vânzare care a fost necesară deoarece menținerea acestor autoturisme ar fi condus la cheltuieli suplimentare cu reparațiile și combustibilul.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.17 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale republicată, nu sunt incidente în acest caz, deoarece Codul fiscal, prin art.24 alin.(22) elimină aplicabilitatea respectivei legi menținând aplicarea doar a art.3 alin.2 lit.a) și art.8 din aceeași lege.

Având în vedere cele enunțate, S.C. .X. S.R.L. susține că prevederile legale avute în vedere de către organele de inspecție fiscală nu sunt incidente în acest caz, ele fiind neaplicabile și drept urmare, diferența neacoperită, dintre valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare, reprezintă o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit, astfel că debitul în **sumă de .X. lei**, precum și dobânzile și penalitățile aferente, stabilite de către echipa de inspecție fiscală, sunt stabilite în afara cadrului legal.

C. S.C. .X. S.R.L. susține că, privitor la onorariul suplimentar plătit de societate către PFA .X., organele de inspecție fiscală invocă aceleași constatări cu cele expuse la impozit pe profit fără a argumenta de ce societatea nu beneficiază de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, invocând doar prevederile legale ale art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dar și art.11 alin.1 și art.21 alin.1 din același act normativ, articole care nu au nicio relevanță în analiza deductibilității TVA.

S.C. .X. S.R.L. susține că este evident că onorariul suplimentar facturat de către PFA .X. în baza actului adițional din 20.02.2014 la contractul nr.X./2011, reprezintă un serviciu achiziționat de societate în folosul operațiunilor taxabile și obținerii de venituri impozabile suplimentare, iar conform Raportului „*Evoluția soldurilor în perioada decembrie 2010 – decembrie 2014*” ce cuprinde analiza primilor 20 clienți ai .X. cu limita de credit asigurată (in 2014) de către .X., pentru perioada 2010-2014 se observă suportul generat de polița de asigurare în generarea de venituri suplimentare,

respectiv creșterea vânzărilor de aproximativ 45%, care a depășit cu mult creșterea pieței pharma de distribuție din 2014 vs 2013, care s-a situat la aproximativ 2 %.

În baza actului adițional negociat și semnat între societate și PFA .X., S.C. .X. S.R.L. susține că PFA .X. a emis o factură valabilă în concordanță cu dispozițiile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Cod Fiscal, factură pentru care prestatorul de servicii a plătit TVA aferentă la bugetul de stat.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că atât societatea cât și PFA .X., au procedat la înscrierea în evidențele contabile atât a veniturilor și cheltuielilor cât și a TVA înscrisă în factura emisă de PFA .X., reprezentând contravaloarea serviciilor prestate către societate, astfel că prin stabilirea de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor de plată suplimentare s-ar ajunge la o dublă impunere.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L. susține că atâta vreme cât organele de inspecție fiscală nu au analizat conjunctura reală de piață, situația concretă a debitorilor societății și aportul distinct al PFA .X. în asigurarea fluxului activității și mai ales a creșterii vânzărilor în condițiile de blocaj existente la acea vreme, aplicarea dispozițiilor art.11 din Codul Fiscal este o eroare ce trebuie înlăturată.

În baza celor enunțate, S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod defectuos și dispozițiile art.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Codului de procedură fiscală prin înlăturarea **sumei de .X. lei de la deductibilitatea TVA**, și prin **neacceptarea deductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei**, fără să existe o constatare completă asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la S.C. .X. S.R.L., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./25.06.2015, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015, constatându-se următoarele:

Impozitul pe Profit

Perioada verificata: 01.10.2011 – 31.12.2014

A. Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de **15 iunie 2011**, S.C. .X. S.R.L. a semnat cu Persoana Fizică Autorizată .X. **Contractul de prestări de servicii nr..X.** pe o perioadă nedeterminată, având ca obiect „*consiliere, obținere și menținere finanțări bancare, consiliere metodologie raportări financiare IFRS și consiliere generală management financiar*”.

De asemenea, pe baza analizei „*Rapoartelor de activitate lunare*” anexă la Contractul de prestări de servicii nr..X./15.06.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că printre serviciile care au fost prestate, încă din anul 2011 de la data încheierii acestuia și pe întreaga perioadă până în anul 2014 se numără și :

în anul 2011:

- discuții interne urmate de decizia de a aplica în premieră penalizări de întârziere clienților rău platnici, dar de la care există motive să se creadă că vom colecta sumele datorate.

în anul 2012:

- analize și discuții interne referitoare la creanțele din distribuție ale .X. și nomenclatorul lor de produse;
- discuții privind recuperarea debitelor;
- discuții privind transferul dosarelor de recuperare a clienților;
- pregătire situație clienți etc.

în anul 2013:

- discutarea status clienți rău platnici, inclusiv măsuri de recuperare a respectivelor creanțe;
- analiză date financiare clienți .X. în vederea stabilirii limitelor de credit și a garanțiilor de primit;
- discutarea situației creanțelor .X., discutare excepții la limita de credit pentru anumiți clienți;
- întâlnire firma de asigurări .X. și negocierea contractului de confidentialitate;
- revizuire creanțe .X., inclusiv clienți incerti/litigiu;
- revizuirea primei selecții de clienți .X. către firma de asigurări .X. pentru analiza limită de credit;
- discuții și semnarea contractului de confidențialitate, precum și predarea primei selecții de clienți către firma de asigurări .X.;
- discutarea creanțelor incerte, clienți rău platnici și măsuri de recuperare a creanțelor;
- revizuire cereri de limită de credit firma de asigurări .X.;
- negociere condiții/preț poliță firma de asigurări .X.;
- analiza și discuții poliță de asigurări .X.;
- propuneri modificare poliță de asigurări .X. și finalizare analiza limite de credit (prima selecție de clienti),etc;

Pentru aceste prestări de servicii care fac parte integrantă din Contractul nr..X./15.06.2011 aferente obiectului contractului, organele de inspecție fiscală au constatat că Persoana Fizică Autorizată .X. a fost retribuită, numărul minim lunar al orelor de servicii fiind de 140 cu un tarif orar de .X. lei/ora.

În vederea acoperirii riscurilor datorate clienților rău platnici a

asigurării măsurilor de recuperare a creanțelor și asigurării unui volum ridicat și constant al vânzărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. **a încheiat în data de 17.12.2013, Polița de asigurare nr..X.** privind *“Asigurarea creditelor comerciale interne și de export”* cu firma .X. S.A. .X. Sucursala .X. cu o durată de asigurare până la data de 14.01.2017.

Din cuprinsul Poliței de Asigurare nr..X. privind asigurarea creditelor comerciale, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.A. .X. Sucursala .X. s-a angajat să despăgubească asiguratul pentru daunele rezultate din nerecuperarea creanțelor acordate clienților - debitori ai acestuia pe baza informațiilor puse la dispoziția societății de asigurări de către asigurat în baza unei cereri-chestionar, care face parte din polița de asigurări.

De asemenea, din cuprinsul Condițiilor Generale privind asigurarea creditelor comerciale privind obiectul asigurării, organele de inspecție fiscală au constatat că acoperirea riscurilor este acordată pentru creanțe certe, lichide și exigibile decurgând din livrarea de bunuri/prestarea de servicii de către asigurat, cu respectarea prevederilor Legii nr.72/2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante care pune în aplicare Directiva 2011/7/CE privind combaterea întârzierii la plata în tranzacțiile comerciale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la Contractul de prestări de servicii nr. .X./15.06.2011 încheiat cu Persoana Fizică Autorizată .X., s-a încheiat **în data de 03.03.2014 Actul Adițional nr.1** prin care a fost achitată suma de .X. lei, din care **TVA în sumă de .X. lei** – reprezentând onorariu suplimentar în valoare de .X. euro fără TVA, acordându-se o singură dată și care s-a plătit în termen de maxim 15 zile de la data emiterii facturii de către Furnizorul de servicii, în condițiile în care **prima minimă anuală de asigurare este de .X. lei.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile prestate de Persoana Fizică Autorizată .X. **nu reprezintă un efort singular și “un aport direct și personal” al acestuia**, în condițiile în care orice fel de asigurare produce diminuarea pierderilor, creșterea volumului vânzărilor și profitului societății, și în același timp fiind efectuate și de terți, iar pentru cele prestate de Persoana Fizică Autorizată .X. serviciile respective au fost plătite.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în **sumă de .X. lei** înregistrate în contul 628.02 *“Prestări servicii diverse”* reprezentând onorariu suplimentar, constituie cheltuieli nedeductibile având în vedere prevederile art.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.11 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar în cuantum de .X., organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de

întârziere în sumă de .X. lei.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2014 societatea a vândut o serie de mijloace fixe către proprii salariați, reprezentând autoturisme „.X.” și echipamente IT, pentru care societatea nu a inclus în cheltuieli nedeductibile fiscal suma de .X. lei la calculul profitului impozabil reprezentând diferența neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare, societatea încălcând prevederile art.17 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 de aprobare a normelor de aplicare a Legii nr.15/1994 și art.24, alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru debitul suplimentar în cuantum de .X. lei au fost calculate dobanzi în suma de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. pentru toate serviciile prestate și facturate de către PFA .X., în cadrul contractului de bază, respectiv:

- întâlnire firmă de asigurari .X. și negocierea contractului de confidențialitate,
- revizuirea primei selecții de clienți .X. către firma de asigurări .X. pentru analiza limită de credit,
- discuții și semnarea contractului de confidențialitate, precum și predarea primei selecții de clienți către firma de asigurări .X.,
- revizuire draft contract de colectare, anexa comisioane și oferta privind asigurarea de credit .X.,
- revizuire analiză creanțe făcuta de .X., inclusiv a draftului de poliță/tabelului cu limitele de credit acordate,
- revizuire cereri de limită de credit firma de asigurări .X.,
- discutarea/analizarea costurilor .X. în baza contractului de prestări de servicii primit de la .X. și a poliței de asigurare creanțe,
- **negociere condiții/preț poliță firma de asigurări .X.,**
- **analiză și discuții poliță de asigurări .X.,**
- propuneri modificare poliță de asigurări .X. și finalizare analiză limite de credit (prima selecție de clienți),
- meeting comparare oferte firma .X. și .X., comparare limite de credit .X. și .X. pentru aceeași selecție de clienți și stabilirea aspectelor de clarificat în cadrul noului meeting cu .X. a beneficiat de dreptul de deducere al TVA conform prevederilor legale existente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că acest gen de servicii au fost prestate și achitate în cadrul contractului de bază, motiv pentru care nu

se justifică acordarea onorariului suplimentar în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei acesta reprezentând o cheltuială nedeductibilă și care nu este în scopul operațiunilor taxabile, astfel că au stabilit pentru debitul suplimentar în sumă de .X. lei dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- .X. lei - Taxa pe valoarea adugată
- .X. lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei- penalități de întârziere aferente TVA.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor și TVA aferente onorariului suplimentar achitat Persoanei Fizice Autorizate .X., în condițiile în care societatea nu justifică efectuarea acestor cheltuieli, precum nici a deducerii TVA aferentă, având în vedere că în baza Contractului de servicii nr.X./2011, prestatorul de servicii avea obligația și a prestat diverse servicii menționate în rapoartele de lucru lunare, anexe la contractul de servicii, printre care și cele aferente recuperării și asigurării creanțelor, estimării vânzărilor și prezenței în piață.

În fapt, în data de 15 iunie 2011 s-a încheiat între S.C. .X. S.R.L. și Persoana Fizică Autorizată .X., Contractul de prestări servicii nr..X./2011, al cărui obiect constă în prestarea următoarelor servicii:

- consiliere obținere și menținere finanțări bancare;
- consiliere metodologie raportări financiare IFRS;
- consiliere generală management financiar.

Întrucât S.C. .X. S.R.L., a justificat atât necesitatea achiziționării, cât și prestarea efectivă a acestor servicii de la PFA .X., fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru deducere, organele de inspecție fiscală au acordat drept deducere pentru cheltuielile cu serviciile achiziționate, cât și pentru TVA aferentă.

În data de 17.12.2013, .X. S.A. .X. – Sucursala .X., în calitate de asigurator, emite către .X. S.R.L., în calitate de asigurat polița de asigurare

nr. .X., cu o perioadă de valabilitate de 1 an, respectiv 15.01.2014 – 14.01.2015, cu o primă minimă anuală de .X. lei, obiectul asigurării fiind, potrivit pct. 2.1. din poliță:

„Acoperirea riscurilor este acordată pentru creanțe certe, lichide și exigibile, decurgând din livrarea de bunuri/prestarea de servicii de către Asigurat, cu respectarea prevederilor Legii nr. 72/2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante care pune în aplicare Directiva 2011/7/CE privind combaterea întârzierii la plată în tranzacțiile comerciale. Acoperirea intră în vigoare la data la care sunt expediate bunurile sau sunt prestate serviciile”

Prin actul adițional nr.1 la Polița de asigurare nr. .X./17.12.2013 privind riscul de neîncasare a creanțelor comerciale, printre alte clauze se prevăd trei perioade de acoperire a asigurării, respectiv:

- 15.01.2014 – 14.01.2015;
- 15.01.2015 – 14.01.2016;
- 15.01.2016 – 14.01.2017.

Ulterior încheierii poliței de asigurare, respectiv la data de 17.12.2013, în data de 20.02.2014 la Contractul de prestări de servicii nr..X./15.06.2011 încheiat cu Persoana Fizică Autorizată .X., a fost încheiat Actul Adițional nr.1/03.03.2014, prin care societatea îi acordă Persoanei Fizice Autorizate .X. onorariu suplimentar în valoare de .X. euro fără TVA (.X. lei), motivat de faptul că prestatorul de servicii a negociat cu succes și a semnat cu .X. S.A. .X. polița de asigurare a creditelor comerciale interne și de export nr. .X./17.12.2013.

În temeiul prevederilor art.21, alin.2 lit.n), alin. 3 lit. g) și alin. 4 lit. n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, precum și în temeiul art. 145 alin. 2 lit. a) și art. 146 alin. 1 lit.a) din același act normativ organele de inspecție fiscală nu au acordat deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei și nici pentru TVA aferentă în sumă de .X. lei, întrucât creanțele neîncasate au făcut obiectul unor analize permanente și continuee, atât în cadrul contractelor menționate, cât și al compartimentelor proprii ale .X., nefiind o noutate în materie pentru societate, iar măsurile luate, inclusiv asigurarea creanțelor constituie în fapt un act normal de gestiune.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

și ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată, care prevăd:

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

Față de prevederile legale mai sus invocate se reține că sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

În materia TVA, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„ART.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

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

ART.11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:

“(1) 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Coroborate cu prevederile pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform căror :

„46. (1) Principiul prevalenței economice asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu

realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal 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 sensul că 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.

De asemenea, art.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere:

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la situația de fapt, în data de 15 iunie 2011 s-a încheiat între S.C. .X. S.R.L și Persoana Fizică Autorizată .X., Contractului de servicii nr..X./2011, în care

sunt stipulate atât obiectul contractului, cât și tarifele și condițiile de facturare.

Se reține că organele fiscale au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și TVA ce au decurs din derularea acestui contract.

În data de 28.03.2013, a intrat în vigoare **Legea nr.72 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante**, lege ce se aplică creanțelor certe, lichide și exigibile, constând în obligații de plată a unor sume de bani care rezultă dintr-un contract având ca obiect furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii.

Totodata, se reține că în **Directiva 2011/7/UE** a Parlamentului European și a Consiliului din 16.02.2011 la alin.(4) se menționează că „*se impune stabilirea unor măsuri complementare pentru a descuraja efectuarea cu întârziere a plăților în tranzacțiile comerciale.*”

Astfel, în vederea acoperirii riscurilor datorate clienților rău platnici a asigurării măsurilor de recuperare a creanțelor și asigurării unui volum ridicat și constant al vânzărilor, se reține că S.C. .X. S.R.L. a încheiat în data de 17.12.2013 **Polița de asigurare nr.X.** privind asigurarea creanțelor comerciale interne și de export cu firma .X. S.A. .X. Sucursala .X., unde cifra de afaceri asigurabilă este .X. lei, iar prima minimă anuală de asigurare este de .X. lei.

Ulterior, în data de 20.02.2014 la Contractul de prestări de servicii nr..X./15.06.2011, S.C. .X. SRL încheie cu Persoana Fizică Autorizată .X., Actul Adițional în care se menționează că “*având în vedere implicarea Furnizorului de servicii în negocierea cu succes cu firma .X. S.A. .X. și semnarea poliței de asigurarea creanțelor comerciale interne și de export nr..X./17.12.2013*”, părțile au hotărât că:

- „*se acordă Furnizorului de servicii un onorariu suplimentar în valoare de .X. euro fără TVA. Onorariul suplimentar se acordă o singură dată și va fi plătit în termen de maxim 15 zile de la data emiterii facturii de către Furnizorul de servicii. Plata onorariului se va face la cursul BNR de la data emiterii facturii*”. *Celelalte prevederi ale contractului de prestări de servicii nr..X./15.06.2011 rămân neschimbate*”

Organul de soluționare a contestației reține că în baza Contractului de servicii nr..X./2011, prestatorul de servicii avea obligația și a prestat diverse servicii menționate în rapoartele de lucru lunare, anexe la contractul de servicii, printre care și cele aferente recuperării și asigurării creanțelor, estimării vânzărilor și prezenței în piață, reprezentând: pregătire situație clienți, discutarea creanțelor incerte, clienți rău plătnici și măsuri de recuperare a creanțelor, analiză date financiare clienți .X. în vederea stabilirii

limitelor de credit și a garanțiilor de primit, discutare excepții la limita de credit pentru anumiți clienți, **întâlnire cu firma de asigurări .X. și negocierea contractului de confidențialitate, revizuirea primei selecții de clienți .X. către firma de asigurări .X. pentru analiza limită de credit negociere condiții/preț polita firma de asigurări .X., analiză și discuții polita de asigurări .X., etc.**

De asemenea, se reține că pentru serviciile prestate în baza contractului menționat, prestatorul de servicii a fost remunerat, iar cheltuiala a fost recunoscută de organele de inspecție fiscală ca și cheltuială deductibilă.

Totodată, organul de soluționare reține că onorariul suplimentar a fost plătit furnizorului de servicii Persoană Fizică Autorizată .X. în condițiile în care polița de asigurare abia intrase în vigoare și nu se cunoșteau efectele asigurării, iar **serviciile respective erau deja prestate și achitate** în cadrul Contractului de prestări de servicii nr. X./15.06.2011.

Astfel, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele invocate de contestatară în susținerea deductibilității cheltuielilor cu onorariul de succes achitat Persoanei Fizice Autorizate .X..

De asemenea, se reține că serviciile prestate de Persoana Fizică Autorizată .X. nu reprezintă un efort singular și "*un aport direct și personal*" al acestuia, în condițiile în care orice fel de asigurare produce diminuarea pierderilor, creșterea volumului vânzărilor și profitului societății și în același timp fiind efectuate și de terți.

Mai mult, potrivit prevederilor art. **art.21, alin.4 lit.n) sunt din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu completările și modificările ulterioare prevede :

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractual";

Această dispoziție preia teoria actelor anormale de gestiune, prin aceea că nu recunoaște cheltuieli ce nu sunt făcute în interesul contribuabilului.

Prin excepție, sunt considerate ca efectuate în interesul societății cheltuielile cu prime de asigurare pentru bunuri care deși nu sunt proprietatea societății, sunt utilizate în interesul acesteia, adică

- pentru garantarea unor credite utilizate în activitatea pentru care este autorizat contribuabilul;

- pentru bunuri închiriate sau luate în leasing și utilizate în activitatea comercială a societății.

Legea deși încurajează plătitorii de impozit pe profit să contracteze asigurări pentru activele lor și cele „achiziționate” în leasing, nu permite deducerea fiscală a acelor prime de asigurare care nu sunt făcute în interesul „întreprinderii” respective, activele asigurate, altele decât cele proprietate necontribuind – nici direct, nici mijlocit – la obținerea de venituri impozabile.

Astfel, se reține că în mod legal, organele de inspecție au stabilit că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 628.02 “*Prestări servicii diverse pentru onorariu suplimentar*” constituie cheltuieli nedeductibile, iar TVA aferentă în sumă de .X. lei nu este deductibilă.

Prin urmare, în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015 pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit în cuantum de .X., precum și accesoriile, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente TVA în cuantum de .X. lei, se reține că acestea urmează soarta principalului și, întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va **respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări aferente impozitului pe profit
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozit pe profit și accesoriile aferente corespunzătoare diferenței dintre valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare, în condițiile în care această diferență reprezintă, conform legii fiscale, cheltuielă nedeductibilă.

În fapt, în perioada 2012-2014, societatea a vândut o serie de mijloace fixe către proprii salariați, reprezentând autoturisme „.X.” și echipamente IT, pentru care nu a inclus la calculul profitului impozabil în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de .X. lei, reprezentând diferența neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificarea mijloacelor fixe.

Astfel, în temeiul art. 24 alin.(1) și alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 17 din Legea nr.15 din 24 martie 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, organele de inspecție fiscală au încadrat cheltuiala în sumă de .X. lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.24 alin.(1) și alin.6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

ART.24 Amortizarea fiscală:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

[...]

“(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă;

Astfel, cheltuielile aferente achiziționării unor mijloace fixe se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, în condițiile în care mijlocul fix amortizabil este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative, are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

În speță, sunt aplicabile și art.17 din Legea nr.15 din 24 martie 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale:

“În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de

*intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. **Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal***”,

coroborat cu pct.19 din Hotărârea Guvernului nr.909/1997 de aprobare a normelor de aplicare a Legii nr.15/24.03.1994 care menționează:

„În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe, se va asigura recuperarea valorii neamortizate a acestora. Prin valoare neamortizată, în acest context, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare a mijloacelor fixe și valoarea amortizării, recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare, din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că pentru mijloacelor fixe vândute propriilor salariați, societatea a inclus în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil suma de .X. lei reprezentând diferența neacoperită între valoarea rămasă neamortizată și veniturile obținute din valorificare.

Organul de soluționare a contestației reține că S.C. .X. S.R.L. a vândut către proprii salariați mijloace fixe, reprezentând autoturisme „.X.” și echipamente IT, fără a recupera integral pe calea amortizării valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Întrucât în această situație, legiuitorul a prevăzut expres prin lege specială, respectiv prin Legea nr.15 din 24 martie 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, care constituie o derogare de la normele generale, că **diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal**, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, motiv pentru care în temeiul dispozițiilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015 pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit, respectiv dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, se reține că acestea urmează soarta principalului și întrucât prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul al acestora, conform

principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” se va **respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru aceste accesorii.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./25.06.2015, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei – TVA stabilită suplimentar,
- .X. lei – majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei – penalități de întârziere aferente TVA.

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

**DIRECTOR GENERAL,
.X.**