



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr \_\_\_\_ / \_\_\_\_  
privind soluționarea contestației formulate de  
X din \_\_\_\_\_  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub  
\_\_\_\_\_**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată \_\_\_\_\_, prin adresa \_\_\_\_\_, cu privire la contestația formulată de \_\_\_\_\_, cu sediul în \_\_\_\_\_, împotriva deciziei de impunere nr. \_\_\_\_\_ și a raportului de inspecție fiscală nr. \_\_\_\_\_, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul \_\_\_\_\_.

Societatea contestă suma totală de \_\_\_\_\_, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată \_\_\_\_\_ lei
- accesorii TVA \_\_\_\_\_ lei
- impozit pe profit \_\_\_\_\_ lei
- accesorii impozit pe profit \_\_\_\_\_ lei

Față de data comunicării, respectiv \_\_\_\_\_, așa cum reiese din adresa \_\_\_\_\_ emisă de \_\_\_\_\_, înregistrată la societate cu \_\_\_\_\_, contestația a fost depusă la \_\_\_\_\_, la data de \_\_\_\_\_, conform ștampilei registraturii, în termenul prevăzut de art.207 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de \_\_\_\_\_.

***I. Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. \_\_\_\_\_, emisă de organe de inspecție fiscală din cadrul \_\_\_\_\_, în baza raportului de inspecție fiscală nr. \_\_\_\_\_, contestatoarea precizează următoarele:***

**1. Referitor la impozitul pe profit, în suma de - lei, societatea aduce următoarele argumente:**

**1.1** În ceea ce privește suma de - lei reprezentând reducerea impozitului pe profit cu 10% din valoarea de achiziție a echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada -, contestatoarea nu este de acord cu cele reținute de organele de inspecție fiscală, arătând că potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.217/1999 prin care a fost modificată și completată Ordonanța Guvernului nr.70/1994, deducerea se acordă la achiziție și ca niciun act normativ nu prevede menținerea în exploatare a acestor echipamente tehnologice. În opinia contestatoarei legiuitorul a acordat această facilitate pentru a se putea realiza profit fie din exploatare, fie din valorificare. Societatea declară că a vândut echipamentele achiziționate pentru care a aplicat reducerea de 10% la prețul de achiziție, profitul realizat în urma tranzacției fiind impozitat.

În consecință, contestatoarea apreciază că îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.217/1999, astfel încât nu datorează suma de - lei reprezentând impozit pe profit, precum și accesoriile aferente.

**1.2** În ceea ce privește suma de - lei reprezentând impozit pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală prin nerecunoașterea amortizării calculate pentru perioada 2002 – 2005 la liniile de cale ferată, societatea precizează că nu este de acord cu cele reținute în raportul de inspecție fiscală contestat, arătând că organele de specialitate au ținut cont doar de prevederile legale prin care bunurile publice nu sunt supuse amortizării, fara a lua în considerare și precizările potrivit cărora aceste bunuri au fost realizate din surse proprii. Contestatoarea apreciază că îi sunt aplicabile prevederile Hotărârii Guvernului nr.103/14.12.1999, cele ale Ordinului ministrului finanțelor publice nr.555/24.04.2003 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.618/2002, precum și cele ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal. Față de aceste prevederi legale, societatea apreciază ca a procedat în mod legal amortizând liniile de cale ferată, indiferent de regimul acestora bun public sau bun privat, aceste bunuri fiind achiziționate din surse proprii.

**1.3** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - lei și accesoriile aferente, contestatoarea arată că acestea au rezultat prin nerecunoașterea de către organele de inspecție fiscală a faptului că achizițiile de cale ferată reprezintă investiție în active corporale amortizabile, pentru care beneficiază de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru partea de profit reinvestită. Contestatoarea arată că îi sunt aplicabile prevederile Legii

nr.189/2001, pct.9, motiv pentru care beneficiază de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul investit, atunci când a achiziționat din surse proprii liniile de cale ferată de la -.

**1.4** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - și accesoriile aferente, contestația arată că îi sunt aplicabile prevederile Legii nr.189/2001, pct.9, precum și cele ale art. 1 din Ordonanța Guvernului nr.64/2001 art.1. Aplicând aceste prevederi legislative, la 31.12.2001, societatea a repartizat la rezerve din reducerea impozitului pentru profitul reinvestit suma de - lei, iar ca sursă proprie de finanțare suma de - lei, astfel că sursele de finanțare au depășit cu - lei profitul investit. Aceste sume au fost înscrise în bilanțul contabil la 31.12.2001, aprobat în data de -, prin Hotărârea nr.- a Adunării Generale a Acționarilor. De asemenea, în data de - Ministerul Economiei și Finanțelor a emis Decizia nr.- pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, prevedere legislativă de care societatea a luat cunoștință mai târziu. Astfel, pe baza acestor modificări legislative, ca urmare a descoperirii unor omisiuni în listele de investiții, societatea a depus declarația de impozit pe profit rectificativă sub nr.-, în care a înscris o reducere a impozitului pe profit de - lei, fără a se modifica repartizarea profitului așa cum a fost aceasta stabilită prin hotărârea AGA.

Prin contestația depusă, societatea arată că nu este de acord cu modul de calcul al inspectorilor fiscali deoarece la data depunerii declarației rectificative de impozit pe profit profitul reinvestit a fost în suma de - lei, suma la care trebuia aplicată reducerea și nu la - lei cât reprezintă sursa proprie de finanțare. Mai mult, prin coroborarea prevederilor Deciziei nr.3/2002 a Ministerului Economiei și Finanțelor și cele ale Ordonanței Guvernului nr.62/2001, rezulta ca societatea beneficiază de reducerea cu - lei a impozitului pe profit. Considerând ca a aplicat corect prevederile legale incidente speței, societatea contestă modul de recalculare a reducerii impozitului pe profit, respectiv suma de - lei stabilită suplimentar, precum și accesoriile aferente.

**1.5** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - lei, societatea arată ca organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit baza de impunere suplimentară în sumă de - lei și impozit pe profit suplimentar datorat în sumă de - lei, neluând în considerare o serie de operațiuni desfășurate în perioada 2001 – 2005, care din motive temeinice nu au putut fi înregistrate în perioada la care se referă. Societatea arată că nu mai poate depune declarație rectificativă în perioada următoare, de aceea a solicitat recunoașterea sumelor în perioada la care acestea se referă, respectiv 2001 – 2005.

**1.6** În ceea ce privește suma de - lei reprezentând impozit pe profit, determinat în urma estimării veniturilor nerealizate aferente liniilor de cale ferată achiziționate, societatea și-a însusit ca fiind datorată suma de - lei, contestând doar suma de - lei. În susținerea contestației, societatea arată că

Îi sunt aplicabile prevederile art.67 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, alin.(1) și alin. (2) referitoare la estimarea bazei de impunere, astfel că nu poate fi de acord cu stabilirea acesteia, pentru perioada februarie 2002 – aprilie 2003, pentru care organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu inspecția și verificarea liniilor CF și a cheltuielilor cu reparații capitale. Societatea precizează ca, în temeiul prevederilor Hotărârii Guvernului nr.517/1998, modificată prin Hotărârea Guvernului nr. 464/2003, avea obligația de a întreține liniile CF, chiar dacă nu a realizat venituri la nivelul cheltuielilor. Mai mult, organele de inspecție fiscală aveau obligația să facă estimarea veniturilor luând în considerare prețul de piață. Deoarece pentru liniile CF nu există o piață activă, societatea își menține opinia conform căreia la estimarea veniturilor pentru perioada februarie 2002 – aprilie 2003 trebuia făcută ținând cont de tariful practicat de CFR în perioada respectivă.

În concluzie, în ceea ce privește impozitul pe profit, societatea contestă următoarele:

- impozit pe profit stabilit suplimentar lei
- accesorii lei

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, societatea arată că acest capat de cerere este strâns legat de pct.1.6 de la impozit pe profit. În temeiul aceluiași motive expuse la punctul menționat, societatea contestă estimarea veniturilor făcută de echipa de inspectori fiscali, arătând că taxa pe valoarea adăugată datorată pentru perioada februarie 2002 – aprilie 2003 este de - lei, sumă care a fost virată.

În concluzie, în ceea ce ține de taxa pe valoarea adăugată, societatea contestă următoarele:

- diferență baza de impozitare lei
- TVA stabilită suplimentar lei
- accesorii lei

**II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. - încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul -, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.-, s-au constatat următoarele:**

- este o societate cu capital integral de stat. Compania a mai fost verificată conform raportului de inspecție fiscală nr. -, în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. -. Contestăția împotriva deciziei de impunere a fost soluționată prin decizia nr. - prin care s-a desființat decizia de impunere nr. - pentru suma de - lei. Urmare a re-verificării dispuse prin decizia nr. -, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**1.1** Referitor la suma de - lei, reprezentând deducerea din profitul impozabil a unei cote de 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice achiziționate în perioada -, organele de inspecție fiscală au

constatat că societatea, în perioada menționată, a achiziționat echipamente tehnologice în suma totală de - lei.

În luna - societatea a vândut o parte din utilaje, respectiv -, în suma totală de - lei, motiv pentru care acesta nu figurează în situația activelor imobilizate din bilanțul încheiat la data de 31.12.2001.

Față de cele de mai sus și în temeiul prevederilor art.5 alin.(4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994, societatea beneficiază de decucerea unei cote de 10% din prețul de achiziție doar pentru prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice, în sumă de - lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare cu suma de - lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de - lei.

**1.2** În ceea ce privește suma de - lei, reprezentând diferență de impozit pe profit aferentă bazei de impunere de - lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea liniilor ferate, organele de inspecție fiscală au constatat că -, în baza unui contract de vânzare – cumpărare, a achiziționat de la - km de cale ferată, în valoare totală de - lei. În urma acționării în instanța de către operatorii portuari, în temeiul prevederilor Legii nr.213/1998, Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia definitivă și irevocabilă nr.- a stabilit nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare, deoarece caile ferate fac parte din domeniul public al statului.

În urma inspecției fiscale, organele de specialitate au stabilit că în perioada 2002 – 2005 societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea liniilor de cale ferată în suma de - lei, cheltuieli nedeductibile în temeiul art.5 alin.(1) din Ordonanței Guvernului nr. 70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, al art.11 alin (1) din Legea 414/2002, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 24 alin.(4) lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Mai mult, Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor a precizat că, printr-o hotărâre definitivă și irevocabilă a instanței de judecată, dispozitivul de cale ferată a fost calificat ca *bun aparținând domeniului public al statului* și că acesta, deși este activ corporal, nu se supune amortizării.

Având în vedere aspectele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea datorează impozit pe profit în sumă de 150.098 lei aferent bazei suplimentare de 664.441 lei.

**1.3** Referitor la impozitul pe profit în sumă de - lei reprezentând deducerea impozitului pentru profitul reinvestit aferent exercițiului financiar 2002, pentru achiziția liniilor de cale ferată, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.-, încheiat cu -. Luând în considerare sentința civilă nr. - prin care s-a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de recalcularea impozitului pe profit aferent profitului reinvestit, încălcând prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.70/1994,

modificată și aprobată prin Legea nr.189/2001, coroborate cu prevederile pct. III din Decizia nr.3/2002 a Ministerului Economiei și Finanțelor.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează cu titlu de impozit pe profit suma de - lei, precum și accesoriile aferente prevăzute de legislație.

**1.4** În ceea ce privește suma de - lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală menționează că societatea a aplicat în mod eronat reducerea de 50% asupra sumei de - lei reprezentând investiții efectuate și nu asupra sumei de - lei, cât a fost profitul repartizat pentru investiții, așa cum rezultă și din bilanțul contabil la 31.12.2001. Aplicând prevederile art.7 alin.(2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.70/1994, cu modificările și completările ulterioare, precum și pe cele ale Deciziei nr.3/2002 a Ministerului Economiei și Finanțelor, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit datorat, rezultând diferență în sumă de - lei, pentru care societatea datorează și accesoriile aferente.

**1.5** În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - lei, aferent ajustării bazei impozabile, organele de inspecție fiscală precizează că suma este aferentă unor operațiuni care privesc perioada 2001 – 2005, înregistrate în perioada următoare, pentru care societatea nu a depus declarație rectificativă. Organele de inspecție fiscală au stabilit că au fost încălcate prevederile Legii contabilității nr.82/1992 republicata și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care societatea contestă nejustificat suma de - lei.

**1.6** În ceea ce privește suma de - lei, impozit pe profit aferent unor venituri neînregistrate în perioada februarie 2002 – aprilie 2003, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea nu a încheiat contracte cu -, neînregistrând venituri din exploatare, cu toate că liniile de cale ferată nu au fost închise pentru a nu se bloca activitatea -. Veniturile estimate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală nr. -, în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. -, desființată prin decizia nr. - au fost în sumă totală de - lei, pentru care s-a stabilit ca fiind datorat impozit pe profit în sumă de - lei. Deoarece nu au înregistrat venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de - lei, reprezentând cheltuieli cu inspecția și verificarea liniilor CF, precum și cheltuieli cu reparațiile capitale reprezintă cheltuieli nedeductibile. Pentru această sumă a fost stabilit ca datorat impozit pe profit în sumă de - lei, din care societatea admite că datorează suma de - lei, motiv pentru care impozitul pe profit în sumă de de - lei este datorat.

În ceea ce privește accesoriile aferente sumei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, acestea precizează ca impozitul pe profit pentru care au calculat majorări de întârziere este în sumă de - lei, pentru care societatea datorează accesorii în sumă de - lei (- lei cu titlu de majorări de întârziere și - lei cu titlu de penalități). Având în vedere faptul că societatea a admis că datorează accesorii în sumă totală de

-- lei, organele de inspecție fiscală au reținut în sarcina societății ca datorata suma de - lei cu titlu de accesorii aferente diferenței de impozit pe profit suplimentar (- lei cu titlu de majorări de întârziere și - lei cu titlu de penalități).

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada februarie 2002 – aprilie 2003 societatea a înregistrat eronat în categoria cheltuielilor deductibile suma de - lei reprezentând cheltuieli de întreținere aferente liniilor de cale ferată. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei sume este de - lei. Deoarece societatea admite că datorează suma de - lei, sumă care a fost și achitată, organele de inspecție fiscală au reținut în sarcina societății ca fiind datorată cu titlu de taxa pe valoarea adăugată suma de - lei, conform art.22 alin.4 lit a) din Legea nr.345/2002. De asemenea, au fost calculate accesorii totale în sumă de - lei.

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

**1.1 În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de - lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă - poate beneficia de deducerea din profitul impozabil aferent exercițiului financiar a unei cote de 10% din prețul de achiziție a unor echipamente tehnologice în condițiile în care utilajul achiziționat în - 2001 a fost vândut în luna iunie 2001, iar exercițiul financiar este anul calendaristic.

În fapt, contestatoarea a achiziționat în perioada ianuarie – martie 2001, o serie de echipamente tehnologice în valoare totală de - lei. Din acestea, în luna iunie 2001, conform contractului aflat în copie la dosarul cauzei, - a vândut către - sistemul - management informațional al traficului -, care fusese achiziționat de contestatoare la valoarea de - lei.

În urma controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare a aplicat reducerea profitului impozabil cu 10% din prețul de achiziție, deși echipamentul tehnologic nu se afla evidențiat în anexa 6 *Situația activelor imobilizate* a bilanțului încheiat la 31.12.2001. În consecință, baza de impunere pentru determinarea impozitului pe profit a fost majorată cu suma de - lei, pentru care a fost stabilit impozit pe profit în sumă de - lei, precum și accesorii aferente.

Prin contestația formulată -susține că beneficiază de reducerea profitului impozabil cu suma de - lei întrucât a impozitat profitul realizat din vânzarea utilajului în luna iunie 2001.

În drept, Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/29.12.1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit prevede la art.1 pct.6:

„Articolul 5 se completează cu alineatele (4) și (5) cu următorul cuprins:

*“(4) Contribuabilii care achiziționează începând cu data de 1 ianuarie 2000 echipamente tehnologice (mașini, utilaje, instalații de lucru) și mijloace de transport, cu excepția autoturismelor, beneficiază de o deducere, din profitul impozabil aferent exercițiului financiar, a unei cote de 10% din prețul de achiziție al acestora. **Deducerea se calculează în luna în care se realizează achiziția**, numai din punct de vedere fiscal, prin înscrierea la cheltuieli deductibile în declarația de impunere a sumelor respective. În situația în care se realizează pierdere, aceasta se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani. [...]”*

Conform textelor de lege sus citate se reține ca deducerea cotei de 10% din prețul de achiziție echipamentului tehnologic este aplicabilă „profitului impozabil aferent exercițiului financiar”.

Exercițiul financiar este reprezentat de anul fiscal, care este definit la art.3 alin.1 din Ordonanța Guvernului Nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*„Anul fiscal al fiecărui contribuabil este anul calendaristic.”*

Prin Hotărârea Guvernului nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, în explicitarea acestui articol, se precizează:

*„Conform dispozițiilor acestui alineat anul fiscal începe la data de 1 ianuarie a fiecărui an și se sfârșește la data de 31 decembrie a aceluiași an.”*

Astfel, potrivit prevederilor art.6 din Ordonanța Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, societatea stabilește rezultatul financiar lunar, cumulat de la începutul anului, prin scaderea din veniturile impozabile a cheltuielilor deductibile. La sfârșitul anului fiscal, este stabilit rezultatul financiar al anului exercițiului încheiat.

Așadar, profitul impozabil aferent unui exercițiu financiar se diminuează cu suma reprezentând 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice, calculată și înscrisă la cheltuieli deductibile în luna în care s-a realizat achiziția și nu la finele exercițiului financiar.

Referitor la precizarea legiuitorului privind recuperarea acestei cote de 10% în următorii 5 ani în cazul în care contribuabilul realizează pierdere, se reține că acest lucru este realizabil numai în situația în care, la închiderea fiecărui exercițiu financiar, contravaloarea echipamentelor tehnologice pentru care se face aplicarea art.1 pct.6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/29.12.1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, se regăsește înregistrată în evidența



contribuabilului astfel încât prin aplicarea cotei de 10% să se obțină suma ce se deduce din profitul impozabil realizat.

Față de cele precizate anterior se reține ca un contribuabil poate beneficia de reducerea profitului impozabil aferent exercițiului financiar 2001 cu cota de 10% din prețul de achiziție al echipamentelor tehnologice achiziționate începând cu data de 1 ianuarie 2000 și care se regăsesc înregistrate la data de 31.12.2001 în activele imobilizate ale contestatoarei.

În aceste condiții, având în vedere constatarea organelor de inspecție fiscală de la pag.- din raportul de inspecție fiscală nr. -, potrivit căreia „sistemul - nu este evidențiat în anexa 6 privind situația activelor imobilizate din bilanțul încheiat la 31.12.2001”, se reține ca - nu beneficiază de reducerea profitului impozabil aferent exercițiului financiar 2001 cu suma de - lei reprezentând 10% din prețul de achiziție a sistemului - în cuantum de - lei care a fost vandut catre - în luna iunie 2001.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei conform căreia actele normative invocate nu prevăd că acordarea deducerii se face doar pentru utilajele menținute în exploatare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece la data la care societatea a dedus cota de 10%, echipamentul tehnologic achiziționat fusese deja vândut și scos din evidența contabilă, motiv pentru care nu poate beneficia de această facilitate, nemaexistând evidențiată baza la care să se aplice procentul de reducere.

În consecință, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal majorând baza impozabilă cu suma de -, pentru care au stabilit impozit pe profit suplimentar, în suma de - lei.

Față de cele de mai sus, contestația formulată de - urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere reprezentând impozit pe profit în sumă de - lei și accesoriile aferente.

**1.2 În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de - lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă - avea dreptul să deducă cheltuielile cu amortizarea liniilor de cale ferată achiziționate din surse proprii de la -, din surse proprii, în condițiile în care acestea fac parte din domeniul public al statului, iar respectivul contractul achiziționare a fost declarat nul de instanțad e judecată.

În fapt, în perioada 2002 – 2005 - a înregistrat cheltuieli de amortizare a liniilor de cale ferată. Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât liniile de cale ferată aparțin domeniului public al statului. - susține, prin contestația formulată că aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât liniile de cale ferată „au fost achiziționate din surse proprii”.

În drept, la art.5 din Ordonanța Guvernului privind impozitul pe profit se prevede:

*„(1) Amortizarea activelor corporale și necorporale se face în concordanță cu prevederile legale în vigoare.”*

De asemenea la art. 11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit este stipulat:

*„(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Pentru echipamentele tehnologice, respectiv mașini, utilaje și instalații de lucru, computere și echipamente periferice ale acestora, puse în funcțiune după data intrării în vigoare a prezentei legi, se poate utiliza regimul de amortizare accelerată fără aprobarea organului fiscal teritorial. Același regim de amortizare se poate utiliza și pentru brevetele de invenție, de la data aplicării acestora de către contribuabil.”*

Legea nr.213/17.11.1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia prevede la art.3 alin. (2) următoarele:

*„(2) Domeniul public al statului este alcătuit din bunurile prevăzute la art. 135 alin. (4) din Constituție, din cele prevăzute la pct. I din anexă, precum și din alte bunuri de uz sau de interes public național, declarate ca atare prin lege.”*

În anexa nr.1 la actul normativ de mai sus care include lista cuprinzând unele bunuri care alcătuiesc domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, la punctele 10 și 22 sunt incluse următoarele bunuri:

*“[...] 10. infrastructura căilor ferate, inclusiv tunelele și lucrările de artă;*

*[...] 22. porturile maritime și fluviale, civile și militare - terenurile pe care sunt situate acestea, diguri, cheiuri, pereuri și alte construcții hidrotehnice pentru acostarea navelor și pentru alte activități din navigația civilă, bazine, acvatorii și șenale de acces, drumuri tehnologice în porturi, monumente istorice aflate în porturi, cheiuri și pereuri situate pe malul căilor navigabile, în afara incintelor portuare destinate activităților de navigație.”*

În ceea ce privește amortizarea, Legea nr.15/2004 republicată privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, prevede la art. 5 următoarele:

*„Sunt considerate active corporale, dar nu se supun amortizării: mijloacele fixe aflate în proprietatea publică, lacurile, bălțile, iazurile, care nu sunt rezultatul unei investiții, precum și terenurile, inclusiv cele împădurite.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, se reține că societatea contestatoare nu avea dreptul să calculeze și să înregistreze

amortizare pentru activele corporale de natura liniilor de cale ferată, active corporale aflate în proprietate publică.

Referitor la susținerea - conform căreia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere faptul ca achiziționarea liniilor de cale ferată s-a făcut din surse proprii, aceasta nu poate fi luată în considerație în soluționarea favorabilă a contestației deoarece prin sentința civilă nr.-, pronunțată în ședința publică din -, Tribunalul Comercial, Secția - a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare încheiat cu - prin care au fost achiziționate liniile de cale ferată. Aplicând principiul de drept *Quod nullum est nullum producit effectum*, prin constatarea nulității absolute a contractului de vânzare – cumpărare și efectele produse de acesta sunt nule. Astfel, chiar și în situația în care transferul dreptului de proprietate pentru activele corporale de natura liniilor de cale ferată fusese realizat la data pronunțării nulității contractului, acesta este anulat, ținând cont de faptul că efectele nulității aționează pentru viitor (*ex nunc*), **dar și pentru trecut (*ex tunc*)**.

În aceste condiții se reține că amortizarea înregistrată de - a fost calculată pentru un mijloc fix care nu figura în patrimoniul său ci în proprietatea publică a statului. Or, așa cum s-a artătat, bunurile aflate în proprietatea publică a statului nu sunt amortizabile

În ceea ce privește articolele de lege invocate de - în contestația formulată, respectiv art.1 pct.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.555/2003 și art.24 alin.3 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, aceste nu sunt de natură a acorda deductibilitate cheltuielilor cu amortizarea înregistrate de contestatoare întrucât articolele de lege în cauză reglementează regimul amortizării fiscale a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloace fixe aflate în proprietate publică a statului ce fac obiectul unor contracte de concesiune, închiriere sau locație de gestiune.

În consecință, organele de inspecție au procedat în mod legal stabilind că societatea contestatoare nu avea dreptul să înregistreze cheltuieli deductibile fiscal cu amortizarea liniilor de cale ferată, motiv pentru care au reîntregit baza de calcul pentru impozitul pe profit cu suma de 664.441 lei, aferent căreia contestatoarea datorează impozit pe profit în sumă de 150.098 lei.

Față de cele de mai sus, contestația formulată - urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere în sumă de - lei, reprezentând impozit pe profit.

**1.3 În ceea ce privește suma de - lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă - poate beneficia de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit în anul 2002, în condițiile în care instanța judecătorească a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare în baza căruia au fost achiziționate liniile de cale ferată.

În fapt, așa cum s-a reținut la pct.1.2 din prezenta decizie, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. -, încheiat cu - contestatoarea a achiziționat linii de cale ferată. Aferent exercițiului financiar 2002 - a redus impozitul pe profit cu suma de - lei reprezentând reducere pentru profitul reinvestit în achiziționarea dispozitivului de căi ferate. Prin sentința civilă nr.-, pronunțată în ședința publică din -, Tribunalul Comercial, Secția - a constatat nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare, sentință rămasă executorie prin Decizia nr.- a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Având în vedere că mijloacele fixe aflate în proprietate publică nu se supun amortizării și că potrivit sentinței civile nr.- nu mai exista obiectul pentru aplicarea reducerii impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit că - nu poate beneficia de facilitatea fiscală prevăzută de art. 7 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

- susține ca liniile de cale ferată au fost achiziționate din surse proprii, fiind bunuri amortizabile și, pe cale de consecință, beneficiază de reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru profitul reinvestit

În drept, Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit prevede la pct.9 următoarele:

*„La articolul 1 punctul 7, articolul 7 va avea următorul cuprins:*

*"ART. 7*

*[...] (2) Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare."*

Potrivit textului de lege sus citat, reducerea impozitului pe profit cu 50% se acordă numai în cazul utilizării profitului pentru investiții în active corporale și necorporale cum sunt acestea definite în Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale

În cazul în speță, dispozitivul de linii căi ferate achiziționat în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. ---, a fost încadrat de instanța de judecată, printr-o hotărâre irevocabilă, conform Deciziei nr.- a Înaltei Curți de Casație și Justiție, ca fiind un bun aparținând domeniului public al statului care, art.5 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale și nu se supune amortizării.

Totodata, instanța a stabilit că dispozitivul de linii ferate fiind un bun în proprietate publică, potrivit art.11 alin.1 din Legea nr.213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, acesta este „inalienabil, adică nu poate fi înstrăinat ci doar dat în administrare, concesionat sau închiriat” și că „încălcarea dispozițiilor imperative ale legii la încheierea contractului de vânzare – cumpărare nr.- constituie o clauză ce atrage nulitatea absolută a contractului”.

În concluzie, instanța consemnează faptul potrivit căruia „constatarea nulității convenției încheiate de - are drept consecință înlăturarea efectelor contractului de vânzare – cumpărare care s-au produs între momentul încheierii lui și acela al nulității lui, precum și repunerea părților în situația anterioară.”

Față de cele prezentate anterior, se reține că prin anularea contractului de vânzare – cumpărare nr. - și repunerea părților în situația anterioară acestuia, - nu mai poate fi calificată ca un contribuabil care a utilizat profitul pentru investiția în activul dispozitiv de linii ferate și, pe cale de consecință, nu poate beneficia de reducerea impozitului pe profit prevăzută de pct.9 din Legea nr.189/2001 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal reținând în sarcina contestatoarea ca fiind datorata diferența de impozit pe profit în sumă de - lei.

Față de cele de mai sus, contestația formulată - urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere vizând impozitul pe profit în sumă de 286.448 lei lei.

**1.4 În ceea ce privește suma de - lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită să se pronuțe dacă societatea trebuia să aplice cota de reducere cu 50% a impozitului pe profit pentru profitului reinvestit asupra valorii totale a investițiilor efectuate sau doar asupra profitului net repartizat pentru fondul de dezvoltare.

În fapt, se reține că societatea a realizat la 31.12.2001 profit net în sumă de - lei. În baza Hotărârii nr.- a Adunării generale a acționarilor, profitul astfel realizat a fost repartizat pe destinațiile legale, suma repartizată pentru fondul de dezvoltare fiind de - lei, sumă înscrisă și în nota contabilă nr.-, aflată în copie la dosarul cauzei. Pentru suma din profitul net repartizată pentru investiții, reducerea de imozit pe profit în cotă de 50% stabilită de organele de inspecție fiscală este de - lei.

Costatând omiterea unor investiții societatea contestatoarea a refăcut lista investițiilor stabilind ca în 2001 acestea au fost în sumă de - lei. În consecință, a depus declarația rectificativă privind impozitul pe profit, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice - sub nr.- și a recalculat

reducerea de impozit aplicând cota de 50% reducere asupra sumei de - lei stabilind ca beneficiază de reducerea cu - lei a impozitului pe profit aferent profitului reinvestit.

În drept, Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit prevede la pct.9 următoarele:

*„La articolul 1 punctul 7, articolul 7 va avea următorul cuprins:*

*"ART. 7*

***[...] (2) Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare."***

Determinarea profitului impozabil al unui exercițiu financiar se face în conformitate cu prevederile art.1 alin 5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

*„Articolul 4 va avea următorul cuprins:*

*ART. 4*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile."*

După determinarea profitului impozabil, societatea are obligația să calculeze și să vireze la bugetul statului impozitul pe profit aferent, diferența rezultată urmând să fie repartizată conform prevederilor legale, în speța art.1 din Ordonanța Guvernului nr.64/2001 privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, în care se precizează:

*„(1) Începând cu exercițiul financiar al anului 2001 la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome profitul contabil rămas după deducerea impozitului pe profit se repartizează pe următoarele destinații, dacă prin legi speciale nu se prevede altfel:*

*a) rezerve legale;*

- b) acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;
- c) alte rezerve constituite ca surse proprii de finanțare, aferente profitului rezultat din vânzări de active, respectiv, aferente facilităților fiscale la impozitul pe profit;
- d) alte repartizări prevăzute de lege;
- e) până la 10% pentru participarea salariaților la profit;
- f) minimum 50% vărsăminte la bugetul de stat sau local, în cazul regiilor autonome, ori dividende în cazul societăților naționale, companiilor naționale și societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat;
- g) profitul nerepartizat pe destinațiile prevăzute la lit. a) - f) se repartizează la alte rezerve și constituie sursa proprie de finanțare.

(2) Profitul se repartizează pentru destinațiile și în cuantumurile prevăzute la alin. (1) lit. e), f) și g), după deducerea sumelor aferente destinațiilor stabilite prin acte normative speciale, prevăzute la lit. a), b), c) și d) ale aceluiași alineat.”

Conform prevederilor legale de mai înainte, contestatoarea avea posibilitatea ca din profitul net, în funcție de politica proprie de dezvoltare a afacerii, după acoperirea altor destinații obligatorii, să repartizeze la fondul de dezvoltare orice sumă, până la concurența cu valoarea profitului net realizat în anul respectiv, acest fond urmând să fie utilizat pentru realizarea investițiilor.

Din nota contabilă nr.- prin care a fost înregistrată în evidența contabilă repartizarea profitului net obținut în exercițiul financiar 2001, se reține ca suma repartizată pentru fondul de dezvoltare a fost de - lei, sumă rămasă definitivă prin aprobarea. Repartizarea profitului pe destinații a rămas definitivă prin Hotărârea nr.-2002 a adunării generale a acționarilor, aflată în copie la dosarul cauzei.

Având în vedere aspectele de mai sus și în conformitate cu prevederile legale menționate mai sus se reține ca reducerea impozitului pe profit datorat, în cotă de 50%, se aplică asupra profitului net repartizat pentru fondul de dezvoltare și nu asupra valorii totale a investițiilor dintr-un an, care pot avea și alte surse de finanțare.

Deci, organele fiscale au procedat legal stabilind că societatea beneficiază de reducerea impozitului pe profit cu suma de - lei și nu de -, cum a stabilit, în mod eronat, contestatoarea, drept pentru care au reținut ca datorată suma de - lei cu titlu de impozit pe profit. Se reține că societatea nu a contestat modul de calcul al reducerii, ci numai baza de aplicare.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația petentei conform căreia, în urma rectificării, profitul net a fost în sumă de - lei, din care a fost reinvestită suma de - lei, valoare la care trebuia aplicată cota de reducere de 50% a impozitului pe profit, deoarece, așa cum s-a arătat mai sus, investițiile din cadrul unui an pot avea mai multe surse de finanțare, una din acestea fiind profitul net repartizat la fondul de dezvoltare. Mai mult, Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.

217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit prevede, la pct.9, că „[...] (2) Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții” și nu asupra valorii totale a investițiilor.

Prin declarația rectificativă a fost modificată doar valoarea profitului realizat și nu repartizarea acestuia, care a rămas cea stabilită prin Hotărârea nr.-/2002 a adunării generale a acționarilor.

În consecință, organele de inspecție au procedat în mod legal reținând în sarcina contestatoarea ca fiind datorata diferența de impozit pe profit în sumă de - lei.

Față de cele de mai sus, contestația formulată -urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de - lei.

**1.5 În ceea ce privește diferența de impozitul pe profit în sumă de - lei aferentă perioadei 2001 - 2005**, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau obligația să efectueze rectificările solicitate de contestatoarea privind baza de impunere. În condițiile în care societatea nu avea dreptul legal de a depune declarație rectificativă ulterior inspecției fiscale.

În fapt în perioada supusă controlului, respectiv 01.01.2001 – 31.12.2005, prin raportul de inspecție fiscală nr.-, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de specialitate au stabilit că societatea a diminuat în mod nejustificat baza de impozitare cu sume pe care „din motive obiective” nu a putut să le înregistreze în perioada ce a făcut obiectul verificării. Drept urmare, au calculat diferența de impozit pe profit în suma de - lei.

Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr.-, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.-, contestatoarea arată că nu este de acord cu cele stabilite de organele de inspecție fiscală, precizând că acestea aveau ca obligație, conform art.94 alin.2 lit.e din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stabilirea corectă a bazei de impunere, prin efectuarea rectificărilor pe perioada 2001 - 2005. Societatea arată ca suma de - lei, pentru care a fost stabilit ca datorat impozit pe profit de - lei, a rezultat în urma pronunțării sentinței nr.- de către Tribunalul -, astfel ca nu a putut fi înregistrată pe perioada la care acestea se referă, respectiv 2001 – 2005. Totodată, societatea arată că a fost în imposibilitatea depunerii unei declarații rectificative ca urmare a primirii avizului de inspecție fiscală nr.-. Mai mult, contestația susține că după emiterea deciziei de impunere nr.-, nu va mai putea depune declarație rectificativă, motiv pentru care solicită ca organele de inspecție fiscală să țină cont de aceste cheltuieli la stabilirea masei profitului impozabil pentru perioada 2001 – 2005.



În drept, în perioada 2001 – 2003 era în vigoare Ordinul ministrului finanțelor nr.2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, care la lit.B prevede:

„B. Procedura întocmirii și depunerii declarației rectificative

1. *Declarațiile de impozite și taxe pot fi corectate de către plătitori, din proprie inițiativă, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent..*

***[...] 7. Declarația rectificativă nu mai poate fi depusă în cazul în care organele de control fiscal se prezintă la sediul, domiciliul sau reședința plătitorului pentru desfășurarea unei acțiuni de control fiscal pentru impozitele și taxele aferente perioadelor supuse controlului.”***

Începând cu 01.01.2004 a intrat în vigoare Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la art.82 următoarele:

„[...] (3) *Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.”*

La art.84 din același act normativ se precizează:

„*Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă.”*

De asemenea, la art.86 alin. 4 actul normativ precizează:

„*Declarația fiscală întocmită potrivit [art. 82](#) alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”*

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale sub rezerva verificării ulterioare art.90 prevede:

„(1) *Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.*

***[...] (3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.”***

Referitor la atribuțiile ce revin organelor de inspecție fiscală, la art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se precizează la alin.3 lit e, următoarele:

„e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

Față de aceste dispoziții legale se reține că în urma verificării perioadei 2001 – 2005 în ceea ce privește impozitul pe profit și emiterii deciziei de impunere nr.-, contestatoarea este în imposibilitatea depunerii

unei declaratii rectificative aferente acestei perioade nemaiputând astfel influența impozitul pe profit aferent unei perioadei care a făcut obiectul inspecției fiscale pentru acest impozit.

Având în vedere art. 109 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în care se precizează că „la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.” se reține că organele de inspecție fiscală aveau obligația ca prin raportul de inspecție fiscală nr.-, să stabilească baza de impunere aferentă impozitului pe profit, luând în considerație toate documentele și informațiile prezentate de societate.

În concluzie, nu se reține constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia „influențele acestor înregistrări în stabilirea impozitului pe profit”, care vor face „obiectul unei declarații rectificative ce va fi analizată de inspecția fiscală pentru perioada următoare” întrucât societatea nu mai poate influența impozitul pe profit aferent perioadei 2001 – 2005 neavând posibilitatea depunerii unei declarații rectificative ulterior, pentru o perioada deja verificată. Ca urmare, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea modificării bazei de impunere a impozitului pe profit pentru perioada 2001 – 2005 cu rectificările solicitate de contestatoare.

Totodată se reține și faptul că din contatările prezentate în raportul de inspecție fiscală nr. - nu rezultă modul de calcul al impozitului pe profit în sumă de - lei, astfel încât organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra cuantumului datorat.

Față de cele prezentate, se va desființa decizia de impunere nr.-, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.- întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, să fie desființată pentru suma de - lei, să procedeze conform celor menționate în prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizarea situației să stabilească datorează sau nu acest impozit pe profit.

**1.6 Referitor la impozitul pe profit în sumă de - lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sumele reprezentând cheltuieli cu întreținerea liniilor de cale ferată sunt deductibile fiscal, în condițiile în care aceste active corporale au fost achiziționate în baza unui contract de vânzare – cumpărare declarat nul de instanța de judecată printr-o hotărâre irevocabilă

În fapt, societatea, în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.-, a achiziționat de la - linii de cale ferată. Ulterior, instanța de judecată a stabilit nulitatea absolută a acestui contract. Pentru perioada **februarie 2002 –**

**aprilie 2003**, contestatoarea a înregistrat cheltuieli cu întreținerea și reparații capitale în sumă totală de - lei, care au fost considerate de contestatoare ca fiind cheltuieli deductibile, cu toate ca nu a înregistrat în acea perioadă și venituri din exploatarea lor. Cu această sumă organele de inspecție fiscală au reîntregit baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit, stabilind ca societatea datorează cu acest titlu suma de - lei. Deoarece contestatoarea a achitat - lei, organele de inspecție fiscală au stabilit ca - datorează impozit pe profit în suma de - lei.

În drept, până în luna iunie 2002 sunt aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit care prevede la art.1 pct. (5) următoarele:

*„5. Articolul 4 va avea următorul cuprins:*

*"ART. 4*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]*

*(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor."*

Începând cu data de 01.02.2002 este aplicabilă Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care la art.7 alin.1 precizează:

*„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile."*

Potrivit textelor de lege citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile înregistrate trebuie să aibă corespondent în veniturile obținute de contribuabili. Ori, în cazul în speță, se reține că - nu a înregistrat în perioada februarie 2002 – aprilie 2003 venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, motiv pentru care cheltuielile înregistrate cu întreținerea și reparația respectivelor active corporale nu sunt deductibile fiscal. Mai mult așa cum s-a reținut la **pct.1.2** din prezenta decizie referitor la nulitatea absoluta a contractului de vânzare – cumparare, precum și la efectele acestei nulități se reține că societatea contestatoare putea înregistra în evidențele contabile doar venituri și cheltuieli generate de bunurile pe care le deținea, cu titlu legal, în patrimoniu.

Referitor la cuantumul impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada februarie 2002 – aprilie 2003, se reține că prin decizia de impunere nr.- s-a stabilit că - datorează impozit pe profit în sumă de - lei rezultat în

urma estimării veniturilor realizate din exploatarea cailor ferate, din care contestatoarea a acceptat suma de - lei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor, prin Decizia nr.-, a desființat decizia de impunere nr.- pentru impozitul pe profit rezultat din estimarea veniturilor.

La reverificarea materializată prin raportul de inspecție fiscală nr.- în baza căruia s-a emis decizia de impunere contestată, având în vedere decizia instanțelor prin care s-a stabilit nulitatea absolută a contractului de vânzare – cumpărare nr. - cu consecința repunerii părților în situația anterioară încheierii contractului, tarifele diferite utilizate de contestatoare față de cele utilizate de organele de inspecție fiscală la estimarea veniturilor, cât și faptul că deși nu a înregistrat venituri, - a înregistrat în perioada februarie 2002 – aprilie 2003 cheltuieli cu reparațiile, inspecția și verificarea liniilor de cale ferată, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal și au calculat impozit pe profit aferent acestora în sumă de - lei.

Având în vedere ca -admite că datorează impozit pe profit în sumă de - lei aferent perioadei februarie 2002 – aprilie 2003, organele de inspecție fiscală au diminuat impozitul pe profit suplimentar în sumă de - lei rezultat din neacordarea deductibilității cheltuielilor cu reparațiile, inspecția și verificarea liniilor de cale ferată înregistrate de contestatoare în aceeași perioadă și a stabilit ca debit suplimentar datorat impozit pe profit în sumă de - lei.

În consecință, organele de inspecție au procedat în mod legal reținând în sarcina contestatoarea ca fiind datorata diferența de impozit pe profit în sumă de - lei.

Față de cele de mai sus, contestația formulată - urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă de - lei.

\*

\* \* \*

În ceea ce privește majorările de întârziere și penalitățile aferente impozitului pe profit, se retine că acestea reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul. Prin contestația depusă, societatea nu obiectează asupra modului de calcul al acestor accesorii, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere, cota de majorari sau penalități aplicata, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul zilelor de întârziere și cota majorărilor sau penalităților de întârziere aplicată.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul in suma de -lei reprezentând impozit pe profit, societatea datorează și majorările de întârziere in suma de - lei, măsură dispusă în temeiul art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, conform

principiului de drept *accessorim sequitur principale*, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiată și pentru această sumă.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de - lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă -are dreptul de deducere a acesteia în condițiile în care serviciile cu întreținerea și reparația liniilor de cale ferată nu sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada februarie 2002 – aprilie 2003, - a înregistrat cheltuieli cu reparațiile, inspecția și verificarea liniilor de cale ferată achiziționate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. - contract încadrat ca fiind nul prin Decizia. nr - a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Aferent acestor cheltuieli, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adugată în sumă de - lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit - nu are dreptul de deducere a acestei taxe, nefiind repectate prevederile art.22 alin.4 lit a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, act normativ în vigoare în perioada supusă controlului, prevede la Cap.6 *Regimul deducerilor*, art.22 pct. 4) următoarele:

„4) *Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile; [...]*”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, se reține că societatea nu a înregistrat în perioada februarie 2002 – aprilie 2003 venituri din exploatarea liniilor de cale ferată, motiv pentru care nu avea dreptul să evidențieze pentru aceeași perioadă cheltuieli legate de întreținerea și reparația respectivelor active corporale și nici să deducă taxa pe valoarea adaugata aferentă, acestea nefiind operațiuni taxabile. Mai mult așa cum s-a reținut la **pct.1.2** din prezenta decizie referitor la nulitatea absoluta a contractului de vânzare – cumparare, precum și la efectele acestei nulități se reține că societatea contestatoare putea înregistra în evidențele contabile doar venituri și cheltuieli generate de bunurile pe care le deținea, cu titlu legal, în patrimoniu.

În consecință, organele de inspecție au procedat în mod legal reținând în sarcina contestatoarea ca fiind datorata taxă pe valoarea adăgată în sumă de - lei, Deoarece societatea a achitat cu acest titlu suma de - lei,

organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal că societatea mai datorează suma de - lei cu titlu de taxă pe valoarea adugată.

Față de cele de mai sus, contestația formulată - urmează să fie respinsă ca neintemeiată pentru capătul de cerere în sumă de - lei, reprezentând taxă pe valoarea adugată.

\*

\* \*

În ceea ce privește majorările de întârziere și penalitățile aferente taxei pe valoarea adăugată, se retine că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Prin contestația depusă, societatea nu obiectează asupra modului de calcul al acestor accesorii, în ceea ce privește numărul zilelor de întârziere, cota de majorari sau penalități aplicată, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul zilelor de întârziere și cota majorărilor de întârziere sau penalități aplicată.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, societatea datorează și accesorii în suma de - lei, măsură dispusă în temeiul art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2001 privind colectarea creanțelor bugetare, act normativ în vigoare pentru perioada supusă controlului, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neintemeiată și pentru această sumă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art.1 pct.6 și pct.5 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.217/29.12.1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, al art.3 alin.(2) din Legea nr.213/17.11.1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, al art.5 din Legea nr.15/2004 republicată privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, al pct.9 din Legea nr.189/2001 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, al art.27 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, cu modificările și completările ulterioare, al art.22 pct. 4) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, ale art. 13 și 13<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, a art.1 pct.2 și pct. 3 din Ordonanța Guvernului nr.26/2001 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, ale art.13 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.61/2001 privind colectarea creanțelor bugetare, ale art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, precum și ale art.206, art.207 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

## DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de -, împotriva deciziei de impunere nr.- emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.-, întocmite de organe de control din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, **pentru suma de - lei**, reprezentând:

- impozit pe profit - lei
- accesorii aferente impozitului pe prof - lei
- taxă pe valoarea adăugată - lei
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată - lei

2. Desființarea deciziei de impunere nr.- emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.-, întocmite de organe de control din cadrul -, **pentru diferența de impozit pe profit în sumă de - lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel - sau la Curtea de Apel - în termen de 6 luni de la data comunicării, potrivit prevederilor legale.