



## Ministerul Finantelor Publice

### Agentia Națională de Administrare Fiscală Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17  
Râmnicu Vâlcea  
Tel : +0250 737777  
Fax : +0250 737620  
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

## DECIZIA NR. ...din ....2010

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC C SRL Rm.Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.... din .04.2010 și nr....din ....05.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr.... din ...05.2010 asupra contestației formulate SC C. SRL Rm.Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr....din ...04.2010 și sub nr.... din ....05.2010 .

### Referitor la obiectul contestației

**În fapt**, în data de ....04.2010, SC C. SRL formuleaza contestatie, inregistrata la DGFP Vâlcea sub nr...., impotriva Deciziei de impunere nr..../ ....03.2010, fara a preciza însă obiectul contestației.

In aceste conditii, cum obiectul actiunii formulate de societate nu a fost precizat, prin adresa nr.... / ...05.2010 i s-a solicitat contestatoarei precizarea cuantumului sumei contestate, individualizate pe feluri de impozite, taxe, contributi precum si accesorii aferente acestora.

Prin adresa nr.... din ...05.2010 petenta a menționat că contestă suma de ..., formată din :

- ... lei, cheltuieli nedeductibile cu care a fost majorată baza de impozitare pentru impozitul pe profit ;

- ... lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- ... lei TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere ;
- . ... lei majorări de întârziere aferente TVA .

Cum petenta nu a înțeles prin contestația formulată să precizeze cuantumul sumei contestate reprezentind impozitul pe profit, în atare situație se va face aplicarea dispozitiilor 2.1 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Pres. ANAF 519/2005 care mentioneaza :

“ In situatia in care contestatorul precizeaza ca obiectul contestatiei il formeaza actul administrativ atacat fara a mentiona insa, inlauntrul termenului acordat de organul de solutionare cuantumul sumei totale contestate individualizata pe feluri de impozite, taxe ,datorie vamala, contributi precum si accesorii ale acestora, sau masurile pe care le contesta, contestatia se considera formulata impotriva intregului act administrativ fiscal”

Rezultă așadar că obiectul contestației formulate de SC C. SRL pentru sursa impozit pe profit îl reprezintă totalul diferenței suplimentare de impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere nr... / ....03.2010 care este în cuantum de ... lei.

Analizind modul de stabilire al diferenței suplimentare de impozit pe profit de către organele de inspecție fiscală au rezultat următoarele :

Diferența de impozitul de profit aferentă neacordării deductibilității cheltuielilor înregistrate de operatorul economic în suma de ... lei stabilită urmarea inspecției fiscale a fost în suma de ... lei.

Urmare recalculării impozitului pe profit declarat de către operatorul economic, ca urmare a repunerii cheltuielilor la anul fiscal carora le corespund , a rezultat un impozit pe profit declarat în plus de ... lei cu care a fost influențată diferența de impozit pe profit în suma de ... lei, rezultând astfel o diferență de impozit pe profit datorat bugetului de stat de către SC Classfer SRL în suma de ... lei care a fost înscris și în decizia de impunere contestată.

Recapitulind, contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin Decizia de impunere nr. ... din ....03.2010, întocmită de organele de inspecție fiscală și comunicată la data de ....04.2010 potrivit confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- .... lei accesorii aferente impozitului pe profit ;
- .... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

Contestația este semnată de administratorul SC C SRL în persoana d-lui Z. D și de Directorul General în persoana d-lui S. R., confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC C. SRL, înregistrată sub nr./...04.2010 și sub nr.. din ....05.2010 .

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

#### **I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:**

Petenta contestă Decizia de impunere nr... din ...03.2010, motivând următoarele :

**1. a)** Petenta susține că în urma inspecției fiscale, organul de control a majorat în mod nelegal profitul impozabil stabilit de SC C. SRL pentru anul 2005 în valoare de ... lei, cu suma de ... lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei .

Petenta susține că în ceea ce privește cheltuielile în sumă de ... lei care sunt neaferele anului 2005, acestea corespund de fapt anului 2004, dar organul de control nu a ținut cont de faptul că în luna ianuarie s-au înregistrat și venituri care erau aferente tot anului 2004 și înregistrate în anul 2005, venituri care nu au fost date jos din calculul profitului impozabil aferent 2005 .

Astfel, petenta arată că o parte a serviciilor prestate în luna decembrie 2004 au fost facturate în luna ianuarie 2005, respectiv factura nr..../...01.2005 în valoare de ... lei .

Petenta susține că prin scăderea sumei de ... lei organul fiscal nu a luat în considerare cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, cheltuieli deductibile în conformitate cu art.19 și 21 din Codul fiscal .

**b) Referitor la suma de ... lei,** petenta susține că reparațiile efectuate la locomotiva tip LDH 1250 - 475 au fost înregistrate în conformitate cu legislația în vigoare pe baza referatului întocmit de către departamentul tehnic al SC C. SRL, o parte pe cheltuieli cu întreținerea și reparațiile în sumă de ... lei, iar partea aferentă modernizărilor în valoare de 30.922 lei a majorat valoarea mijlocului fix .

Petenta arată că prevederile din Ordinul nr.306 din 2002 invocate de organul de control nu au fost încălcate, deoarece în conformitate cu prevederile IAS 16 -Imobilizări corporale -costurile înregistrate pentru repunerea în stare de funcționare a unui activ sau cele rezultate din exploatarea lui sub capacitatea normală sunt costuri prevăzute expres ca nefiind incluse în costul de achiziție .

Petenta susține că pentru anul 2005 ar rezulta un impozit pe profit în sumă de ... lei .

**2.** Petenta arată că pentru anul 2006, organul de inspecție fiscală a diminuat pierderea fiscală stabilită de SC C SRL în valoare de ...lei, cu suma de ... lei .

**a)** Drept urmare, petenta contestă suma de ... lei care a fost constatată de organul fiscal pentru anul 2005, dar care acesta a uitat să o scadă pentru anul 2006 .

**b)** Petenta contestă deasemenea suma de ... lei construcție metalică pentru susținere prelată, înscrisă în factura nr.... din ...02.2006 emisă de SC D. C SRL Brașov în valoare totală de ... lei din care fără TVA ... lei 18 seturi și respectiv în factura nr.. din ..02.2006 emisă de SC D. C. SRL în valoare totală de ...lei din care valoare fără TVA ... lei 18 seturi .

Petenta arată că organul fiscal a pus egalitate între prelatele și construcțiile metalice aferente prelatelor, care sunt lucruri total diferite și folosite pentru protecția mărfurilor transportate, prelatele putând fi folosite pe orice vagon, în timp ce construcțiile metalice se atașează vagoanelor, furnizorii acestor elemente fiind diferiți .

**c)** Petenta contestă suma de ... lei, aceasta susținând că stabilirea de cheltuieli nedeductibile este total eronată, suma compunându-se din :

- ... lei onorariu conform contract de consultanță din ...04.2006 înscris în factura nr.... din ....05.2006 emisă de SC S. V. W& P. pro F. SRL în valoare totală de ... lei .

- ... lei consultanță conform invoice nr.. emisă de K. Ciprus .

Petenta arată că deține contractul de consultanță, al cărui obiect a fost efectuat, lucru dovedit și de raportul de activitate întocmit în urma realizării acestuia, necesitatea acestuia fiind evidentă pentru continuarea activității societății și deci implicit pentru obținerea de venituri .

**3.** Petenta contestă deasemenea suma de ... lei cu care a fost majorată baza impozabilă, care se compune din :

- suma de ... lei înregistrată în contul 612, petenta susține că suma a fost înregistrată în mod corect pe cheltuieli, aceasta reprezentând TVA achitată în Ungaria pentru facturile de chirie vagoane puse la dispoziția societății de către PRS V. K. Budapesta .

Petenta arată că TVA aferentă achizițiilor de bunuri taxabile în alte state membre reprezintă o cheltuială pentru societate, iar în momentul rambursării societatea a înregistrat venit .

**4. a)** Petenta arată că în mod eronat organul de inspecție fiscală a diminuat profitul impozabil pe anul 2008 cu suma de ... lei, căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei .

Petenta susține că în mod eronat a fost reținută de inspecția fiscală că suma de ... lei reprezintă cheltuieli de natura investițiilor cu revizia planificată tip RR efectuată la locomotiva LDH 1250-475 de către C. G. SRL, evidențiate în factura nr... din ....2008 și nu cheltuieli cu reparația locomotivei .

**b)** Petenta susține că în mod greșit a fost reținută de organele de inspecție fiscală că aceasta a înregistrat în contul 612 " Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirie " suma de ... lei .

Astfel, petenta arată că suma de ... lei reprezintă TVA achitată în Franța și Ungaria, pentru facturile emise de PRS V.KFT Budapesta, în sumă de ... lei, respectiv N. S. Paris-Franța, în sumă de ... lei .

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, petenta contestă suma de ... lei aferentă facturii nr.... din ....05.2006 emisă de SC S. V. W & P. PRO F. SRL pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere cât și penalitățile aferente facturilor emise de CNCF. SA cu valorile preliminate pentru lunile următoare conform contractelor încheiate cu acest furnizor .

## **B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:**

**SC C. SRL** are sediul în jud.Vâlcea, a fost înmatriculată la ORC sub nr. J38/.../2004 și are **CUI RO...**

1) Impozitul pe profit, a fost verificat conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare HGR nr. 44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata cu modificările și completările ulterioare, OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 01.01.2005-30.09.2009, constatându-se următoarele :

In **Anul 2005** s-au constatat următoarele influențe fiscale :

### **1) .... lei reprezentand :**

**a) ... lei** prestari servicii: inchiriere locomotiva, stationare vagoane, reparatii locomotive, tarife utilizare infrastructura, consum apa potabila, regularizarea energie electrica de tractiune, aferente anului 2004 și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în trimestrul I 2005, diminuându-se în mod nejustificat profitul impozabil al anului 2005.

**b) .... lei,** cheltuieli cu Taxa Utilizare Infrastructura (TUI) preliminar decembrie 2005, suma cu care organul de inspecție fiscală a diminuat cheltuielile de exploatare aferente anului 2005, intrucat în luna ianuarie 2006 conform facturii nr. ...din ....01.2006 s-a stornat parțial factura nr. .../...12.2005 reprezentând TUI preliminar decembrie 2005, cu valoarea totală de ... lei ron din care valoare fără TVA ... lei ron, operațiune înregistrată în mod eronat de operatorul economic ca fiind aferentă lunii ianuarie 2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli stornate trebuiau înregistrate în contabilitate în momentul efectuării operațiunii (achiziție de bunuri) și luate în calcul la perioada la care se referă (decembrie 2005), precum și la stabilirea profitului impozabil al anului 2005, operatorul economic dispunând de factura emisă pentru această operațiune până la data închiderii exercitiului financiar și având posibilitatea influențării profitului impozabil aferent anului 2005.

**c) ... lei**, prestări servicii aferente anului 2005, reprezentând închiriere locomotivă, staționare vagoane, reparații locomotive, tarife utilizare infrastructură, consum apă potabilă, regularizarea energie electrică de tracțiune, etc și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în trimestrul I 2006, repuse de organul de control la anul fiscal 2005 .

**2) .... lei** reprezentând cheltuieli de investiții cu reparațiile, modernizările și re tehnologizările efectuate la locomotiva LDH 1250-475.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2005 SC C. SRL a achiziționat o locomotivă tip LDH 1250-475 serie sasiu ..... cu valoare de intrare de ... lei ron pentru care în lunile martie și aprilie 2005 s-au efectuat reparații, modernizări și re tehnologizări în valoare totală fără TVA de ... lei, reparații ce depășesc valoarea de intrare a locomotivei de 2,04 ori.

Din această sumă în luna aprilie 2005 operatorul economic a înregistrat în contul 611 «Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile» suma de ... lei, în luna iunie 2005 suma de .. lei, iar cu diferența de ... lei ron a fost majorată valoarea de intrare a mijlocului fix.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că întrucât aceste cheltuieli au fost efectuate pentru aducerea în stare de funcționare a locomotivei (pentru obținerea avizului tehnic de funcționare de la AFER) și pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici de funcționare care au condus ulterior la obținerea de venituri, aceste cheltuieli sunt de natură investițiilor și trebuiau să majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix și respectiv să fie recuperate ulterior prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea, pe măsura realizării veniturilor.

**3)... lei** reprezentând amortizarea cheltuielilor de natură investițiilor în sumă de ... lei efectuate la locomotiva LDH 1250 - 475 calculate de organul de control pentru anul 2005, astfel :  $... lei / 18 ani (durata de funcționare) / 12 luni \times 9 luni = ... lei$ , pentru care organul de inspecție fiscală a acordat deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**4) ... lei** reprezentând cheltuieli înregistrate eronat în anul 2006 și repuse la anul 2005 :

**a) ... lei**, CD-uri personalizate „Vin colindătorii” 650 bucăți înscrise în factura nr. ... din ....12.2005 emisă de SC I. M. SRL în valoare totală de ... lei din care valoare fără TVA .... lei.

**b) ... lei**, brichete piezo (960 bucăți) și pixuri PG ... (1.000 bucăți) înscrise în factura nr. .. din ...12.2005 emisă de SC M. C I. SRL Urziceni - Ialomita în valoare totală de ... lei din care valoare fără TVA ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi au fost înregistrate în evidența contabilă a lunii februarie 2006 în contul 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate” deși bunurile achiziționate au fost utilizate pentru acțiuni de protocol.

*Pentru anul 2005, organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil stabilit de societate în sumă de ... lei cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei , rezultând un profit impozabil cumulativ stabilit de organele de control în sumă de ... lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă ... lei .*

*Având în vedere cheltuielile de sponsorizare prevăzute de lege în sumă de ... lei, rezultă un impozit pe profit în sumă de ... lei .*

*Impozitul pe profit declarat de societate pentru anul 2005 a fost în sumă de... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei .*

Pentru **Anul 2006 s-au constatat** cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, cu care s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate în sumă de ... lei.

Cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei, provin din următoarele influențe fiscale :

- ... lei reprezentând :

**a) ... lei** prestari servicii inregistrate in evidenta contabila eronat pe cheltuieli in trimestrul I 2006 și repuse de organul de inspecție fiscală la anul 2005, reprezentând : inchiriere locomotiva, stationare vagoane, reparatii locomotive, tarife utilizare infrastructura, consum apa potabila, regularizarea energie electrica de tractiune, pentru care nu s-a acordat drept de deducere în anul 2006 .

**b) ... lei** reprezentand prestari servicii : inchiriere locomotiva, chirie containere, tarife utilizare infrastructura, regularizarea energie electrica de tractiune, etc, aferente anului 2006 și inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli in trimestrul I 2007, repuse corect la anul fiscal la care se referă 2006, pentru care s-a acordat drept de deducere .

**c) ... lei** , reprezentand :

- ... lei reprezentand inscriptionat prelate, deplasare Rupea, manopera si montaj pentru prelate vagon tip FALS (cu franghie ancorare) 36 bucati, inscrise in factura nr. .../...02.2006 emisa de SC I. SA Sibiu in valoare totala de ... lei

- ... lei constructie metalica pentru sustinere prelatea inscrisa in factura nr. .../...02.2006 in valoare totala de ... lei din care valoare fara TVA ... lei, 18 seturi si respectiv in factura nr. .../ ...02.2006 emise de SC D. C. SRL Brasov . in valoare totala de ... lei din care valoare fara TVA ... lei, 18 seturi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic a inregistrat cele 36 bucati prelate achizitionate in luna februarie 2006 ca mijloace fixe in contul 2133 „Mijloace de transport”, iar serviciile privind inscripționarea prelatelor, deplasare Rupea, manopera si montaj și constructii metalice pentru sustinere prelate (care la utilizare sunt folosite împreună și formează corp comun cu acestea), in contul de cheltuieli 628 „alte servicii prestate de terti”.

Aceste prelate au fost utilizate pentru acoperirea vagoanelor de tip FALS inchiriate care la data expirarii termenului de inchiriere au ramas in proprietatea SC Classfer SRL.

Organul de insperctie fiscala a stabilit ca suma de ... lei nu trebuia inclusa in costuri ci in valoarea mijloacelor fixe (prelate) si recuperata prin deducerea amortizarii pe perioada stabilita de operatorul economic pentru prelate de 5 ani.

**d) - ... lei** reprezentand amortizarea cheltuielilor de natura investitiilor pentru prelate vagoane tip FALS, calculate astfel :  $... / 5 \text{ ani} / 12 \text{ luni} \times 10 \text{ luni} = ... \text{ lei}$ , pentru care organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, acordând drept de deducere .

**e) - ... lei** reprezentand amortizarea cheltuielilor de natura investitiilor efectuate la locomotiva LDH 1250-475 pe anul 2006 calculate astfel :  $... \text{ lei} / 18 \text{ ani} / 12 \text{ luni} \times 12 \text{ luni} = ... \text{ lei} / \text{an}$ , pentru care organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, acordând drept de deducere .

- ... lei reprezentând :

**a) .... lei** onorariu pentru prima etapa conform Contract de consultanta din ...04.2006, inscris in factura nr. ... din....05.2006 emisa de SC S. V. W.P P. F SRL in valoare totala de ... lei din care valoare fara TVA... lei.

**b) ... lei** consultanta conform invoice nr... din ...01.2006 emisa de K. P. A Ciprus.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu a facut dovada prestarii efective a acestor servicii cu documente justificative (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) si nici a necesitatii efectuării cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate în vederea realizării de venituri.

De asemenea, operatorul economic nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contractul de consultanță încheiat cu SC S. V. W&P. P. F SRL și nici contractul încheiat cu K. P. A. R. Ciprus, iar în această perioadă operatorul economic beneficia de consultanță în domeniul bancar, financiar, juridic, încheiere de contracte leasing etc. în baza contractului (aflat în derulare) încheiat cu SC A. M. SRL.

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit suma totală de ...lei este cheltuiala nedeductibilă, întrucât nu este efectuată în scopul realizării de venituri, nu are la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării efective a operațiunii și nu s-a făcut dovada necesității efectuării acestor cheltuieli, ca urmare a nerespectării art.19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4) lit f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările, pct.12, pct. 44 și pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Astfel, la 31.12.2006 pierderea declarată de societate în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei, rezultând o pierdere fiscală în sumă de ... lei ron.

Pentru **Anul 2007** organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu următoarele influențe fiscale, astfel :

- ... **lei** reprezentand :

**a) ... lei** reprezentand prestari servicii : revizii curente locomotive, circuit telefonic, manevre vagoane, staționare vagoane, reparații locomotive, tarife utilizare infrastructura, consum apă potabilă, regularizarea energiei electrice de tracțiune, aferente anului 2007 și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în trimestrul I 2008, pentru care s-a acordat drept de deducere la anul fiscal la care se referă .

**b) ... lei** reprezentand prestari servicii : închiriere locomotivă, chirie containere, tarife utilizare infrastructura, regularizarea energiei electrice de tracțiune, etc, aferente anului 2006 și înregistrate în evidența contabilă pe cheltuieli în trimestrul I 2007, ce reprezintă cheltuielă nedeductibilă la anul 2007.

- ... **lei** reprezentand amortizarea cheltuielilor de natura investițiilor efectuate pe anul 2007 la locomotiva LDH 1250-475 calculate astfel :  $\dots lei / 18 \text{ ani} / 12 \text{ luni} \times 12 \text{ luni} = \dots lei / \text{an}$ , pentru care organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, acordând drept de deducere .

- ...**lei** reprezentand amortizarea diferența cheltuieli efectuate pe anul 2007, pentru mijloacele fixe preluate vagoane tip FALS, calculate astfel :  $\dots / 5 \text{ ani} / 12 \text{ luni} \times 12 \text{ luni} = \dots lei$ , pentru care organul de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, deductibile.

- .... **lei**, înregistrată în mod eronat în anul 2007 contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” suma totală de ... lei, reprezentand TVA facturată de P. V. KFT B. - Ungaria în suma de ... lei și N. SAS Paris – Franța în suma de ... lei, aferenta chiriei pentru vagoanele închiriate de la acestea de către SC C. SRL, TVA care a fost solicitată la rambursare autorităților fiscale din statele membre Ungaria respectiv Franța.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ulterior, la data primirii efective a TVA solicitată la rambursare (în anii 2008 și 2009) operatorul economic a înregistrat această sumă în contul de venituri 758 „Alte venituri din exploatare” .

Astfel în anul 2007 s-au majorat nejustificat cheltuielile cu chiria (prin includerea în costuri a taxelor pe care operatorul economic le-a recuperat de la autoritățile fiscale din statele membre) și implicit s-a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2007.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul această sumă la stabilirea profitului impozabil trimestrial și respectiv anual în funcție de rezultatul exercitiului financiar trimestrial și anual și au calculat majorări de întârziere până la data regularizării acestor sume, când operatorul economic le-a înregistrat pe venituri în urma rambursării efective a

TVA de catre statele membre alaturi de celelalte influente fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu s-au respectat prevederile :

-art.6, alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82 din 24 decembrie 1991 republicata in MO nr. 48 din 14 ianuarie 2005, art.19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare,pct.12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45, din Cap. 2 „Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale”, secțiunea 6 „Principii contabile generale” din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 53, alin (1) lit a), pct.54 și pct. 219, alin (1) lit a) din anexa 1 „reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene”, CAP. 2 „Formatul și conținutul situațiilor financiare”, secțiunea 7 „Reguli de evaluare”, din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene .

- ... **lei** reprezentând pierdere fiscala rezultata ca diferenta intre pierderea fiscala stabilita de operatorul economic la 31.12.2006 in suma de 888.624 lei si cea stabilita de organul de inspectie fiscala de asemenea la 31.12.2006 in suma de 768.245 lei, suma cu care organul de inspectie fiscala a influentat profitul impozabil al anului 2007 in conformitate cu prevederile art. 26 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru **Anul 2008**, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele influente fiscale :

- ... **lei** reprezentand :

**a) .... lei** reprezentand prestari servicii : revizii curente locomotive, circuit telefonic, manevre vagoane, stationare vagoane, reparatii locomotive, tarife utilizare infrastructura, consum apa potabila, regularizarea energie electrica de tractiune, etc, aferente anului 2007 și inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli in trimestrul I 2008, diminuand in mod nejustificat profitul impozabil al anului 2008, pentru care nu s-a acordat drept de deducere ;

**b) ... lei** aferente anului 2008 și inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli in trimestrul I 2009, reprezentand prestari servicii : inchiriere locomotiva, chirie containere, tarife utilizare infrastructura, regularizarea energie electrica de tractiune, consum apa si energie electrica etc, diminuand în mod nejustificat profitul impozabil al anului 2009., pentru care s-a acordat drept de deducere;

- ...**lei** reprezentand cheltuieli de natura investițiilor cu revizia planificata tip RR efectuata la locomotiva LDH 1250-475 de catre SC C. G. SRL, evidentiata in factura ... din ...03.2008 si inregistrate de operatorul economic in evidenta contabila in contul 611 «Cheltuieli de intretinere si reparatii».

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în luna februarie 2005 SC C. SRL a achizitionat o locomotiva tip LDH 1250 - 475 serie sasiu... cu valoare de intrare de ... lei ron pentru care in lunile martie si aprilie 2005 s-au efectuat reparatii, modernizari si re tehnologizari in valoare totala fara TVA de ...lei.

Ulterior, operatorul economic a efectuat la aceasta locomotiva (la fel ca si la celelalte locomotive aflate in patrimoniu si utilizare in activitatea desfasurata) revizii si reparatii curente periodice in vederea mentinerii la parametri optimi de functionare pentru desfasurarea transportului feroviar in conditii de siguranta a circulatiei și a respectarii reglementarilor AFER in acest domeniu.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli sunt de natura investițiilor și trebuiau să majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix (Locomotiva LDH 1250 – 475) și respectiv sa fie recuperate ulterior prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea, pe masura realizarii veniturilor.



Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 operatorul economic a achiziționat trei locomotive tip LDH, din care două au fost utilizate în activitatea desfășurată, însă numai pentru locomotiva LDH 1250–475 s-au efectuat cheltuieli cu revizii, reparații, modernizări, celelalte fiind utilizate și supuse pe parcursul utilizării numai reviziilor și reparațiilor curente.

- ... lei reprezentând amortizarea cheltuielilor de natura investițiilor efectuate la locomotiva LDH 1250-475 calculate astfel :

... lei/ 18 ani (durata de funcționare)/12 luni x 12 luni = ... lei,

.....lei/179 luni (durata de funcționare rămasă) x 9 luni = ... lei

pentru care organul de inspecție fiscală a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- .... lei reprezentând amortizare diferență cheltuieli efectuate pentru mijloacele fixe preluate vagoane tip FALS, calculate astfel : .../ 5 ani/12 luni x 12 luni = ... lei, pentru care organul de inspecție fiscală a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- ... lei - în anul 2008 operatorul economic a înregistrat în mod eronat în contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile” suma totală de ... lei, reprezentând TVA facturată de PRS V. KFT B - Ungaria în suma de ... lei și N. S. Paris – Franța în suma de ... lei, aferența chiriei pentru vagoanele închiriate de la acestea de către SC C. SRL, TVA care a fost solicitată la rambursare autorităților fiscale din statele membre Ungaria respectiv Franța.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data primirii efective a TVA solicitată la rambursare, respectiv în anul 2009 operatorul economic a înregistrat această sumă în contul de venituri 758 „Alte venituri din exploatare” .

Astfel, în anul 2008 s-au majorat nejustificat cheltuielile cu chiria (prin includerea în costuri a taxelor pe care operatorul economic le-a recuperat de la autoritățile fiscale din statele membre) și implicit s-a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2008.

Organele de inspecție fiscală au luat în calcul această sumă la stabilirea profitului impozabil trimestrial și respectiv anual, în funcție de rezultatul exercitiului financiar trimestrial și anual și au calculat majorări de întârziere până la data regularizării acestor sume când operatorul economic le-a înregistrat pe venituri în urma rambursării efective a TVA de către statele membre alături de celelalte influențe fiscale stabilite cu ocazia inspecției fiscale .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991 republicată în MO nr. 48 din 14 ianuarie 2005, art.19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45, din Cap. 2 „Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale”, secțiunea 6 „Principii contabile generale ” din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 53, alin (1) lit a) și 54 , pct. 219, alin (1) lit a) din anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene”, CAP. 2 „Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale”, Secțiunea 7 „Reguli de evaluare”, din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene .

- ... lei reprezintă venituri înregistrate de operatorul economic în contul 758 „Alte venituri din exploatare” ca urmare a rambursării efective a TVA de către statele membre (în contul P. V. KFT suma de ... lei și în contul N. SAS suma de ... lei), pe care organul de inspecție fiscală le-a stabilit ca fiind neimpozabile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, deoarece această sumă a fost stabilită de organul de inspecție fiscală ca fiind

nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2007.

La 31.12.2008 organul de inspectie fiscala a stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, caruia ii corespunde un impozit pe profit aferent in suma de ... lei, din care s-au sczut cheltuielile de sponsorizare in limita legii in suma de ... lei (suma neluata in calcul de operatorul economic la stabilirea impozitului pe profit ramas de plata), rezultand un impozit pe profit de plata in suma de ... lei.

Recapituland, rezulta pentru anul 2008 un impozit pe profit declarat in plus de operatorul economic in suma de ... lei (cheltuieli cu sponsorizarea in limita legii ... x 20%).

In perioada **01.01.2009 - 30.06.2009** organul de inspectie fiscala a diminuat pierderea fiscala stabilita de operatorul economic la 30.09.2009 in suma de ... lei, cu suma de ... lei, care se justifica astfel :

- ... lei aferente anului 2008 și inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli in trimestrul I 2009, reprezentand prestari servicii : inchiriere locomotiva, chirie containere, tarife utilizare infrastructura, regularizarea energie electrica de tractiune, consum apa si energie electrica etc, majorand nejustificat pierderea contabila inregistrata de operatorul economic pentru perioada 01.01.2009 – 30.09.2009.

- ... lei (... TVA inclusa pe costuri in anul 2007 si 2008 si stabilite ca nedeductibile – ... lei venituri din rambursare TVA deductibile in anul 2008) reprezinta venituri inregistrate de operatorul economic in contul 758 „Alte venituri din exploatare” ca urmare a rambursarii efective a TVA de catre statele membre (in contul P.V. KFT suma de ... lei si in contul N. S. suma de ... lei), pe care organul de inspectie fiscala le-a stabilit ca fiind neimpozabile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2009 – 30.09.2009, deoarece aceasta suma a fost stabilita de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil aferent anilor 2007 si 2008.

- ... lei reprezentand amortizarea cheltuielilor de natura investitiilor efectuate la locomotiva LDH 1250-475 calculate astfel :

*... lei/ 18 ani (durata de functionare)/12 luni x 9 luni = ... lei,*

*.... lei/179 luni (durata de functionare ramasa) x 9 luni = ... lei*

pentru care organul de inspectie fiscala a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- ... lei reprezentand amortizarea diferenta cheltuieli efectuate pentru mijloacele fixe prelate vagoane tip FALS, calculate astfel : *.../ 5 ani/12 luni x 9 luni = ...lei*, pentru care organul de inspectie fiscala a acordat drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 21, alin (3), lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, la ....09.2009 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala la ... lei, față de ... cat a stabilit operatorul economic, rezultand o diferenta de ... lei cu care s-a diminuat pierderea fiscala stabilita de operatorul economic.

Organele de inspectie fiscală au constatat că la 30.09. 2009 operatorul economic datoreaza impozit minim pentru trim. II si III in suma de ... lei fata de ... lei impozit pe profit cat a evidentiat operatorul economic( din care : impozit profit trim I suma de ... lei si impozit minim trim. II si III ...lei, rezultand impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei cu semnul minus.

Pentru debitele suplimentare prezentate mai sus, au fost calculate **majorari de intarziere**, pana la data de ....03.2010, in **suma de ... lei ron si penalitati de intarziere** in cota de 0,5% si respectiv 0,6% pentru fiecare luna si /sau fractiune de luna de intarziere, pana la data de 31.12.2005 in **suma de .. lei ron** conform datelor prezentate in anexa nr. 1 pag.23.

RECAPITULAND, s-a constatat că SC C SRL, datoreaza pentru perioada 01.01.2005-30.09.2009, impozit pe profit – debit suplimentar în suma de ... lei ron cu accesorii aferente în suma de ... lei ron

**2) Taxa pe valoare adăugată**, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, Legea 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, HG nr.1.861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, constatându-se următoarele :

În anul 2006, SC C. SRL a înregistrat în evidența contabilă suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă înscrisa în factura nr. .. din ...05.2006 emisa de SC S.V. W.&P. P. F. SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei reprezentând contravaloare onorariu pentru prima etapă conform Contract de consultanță din ...04.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu a făcut dovada prestării efective a acestui serviciu cu documente justificative (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) și nici a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate în vederea realizării de venituri .

Astfel, organele de inspecție fiscală pentru operațiunea înscrisă în factura nr. ... din ...05.2006 emisa de SC S. V. W&P. P. F. SRL nu au acordat dreptul de deducere a TVA în conformitate cu prevederile art. 145 alin (1), (3) lit. a), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 126, alin (1) și (4) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

Pentru diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată, în suma totală de... lei, ( din care contestată ... lei) organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu dispozițiile OG nr.92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare.

**II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... **lei RON** reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii declarate pe anul 2006 în suma de ... lei sunt legal stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală în sarcina **SC C. SRL** .

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei , măsura de ne acordare a deductibilității cheltuielilor în suma de ...lei cu consecința reducerii pierderii declarate pe anul 2006, accesorii aferente impozitului pe profit în suma de ... lei**

Asa cum s-a aratat în preambulul prezentei decizii, modul de stabilire al diferenței suplimentare de impozit pe profit de ...lei în sarcina SC C. SRL de către organele de inspecție fiscală a fost următorul :

Diferența de impozitul de profit aferentă ne acordării deductibilității cheltuielilor înregistrate de operatorul economic a fost în suma de ... lei.

Urmare recalculării impozitului pe profit declarat de către operatorul economic, ca urmare a repunerii cheltuielilor la anul fiscal carora le corespund, a rezultat un impozit pe

profit declarat in plus de ... lei cu care a fost influentat impozitul pe profit in suma de ... lei, rezultind astfel o diferenta de impozit pe profit datorat bugetului de stat de operatorul economic in suma de ... lei care a fost in scris si in decizia de impunere contestata.

**a. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de ... lei din care :... lei aferente anului 2005, ... lei aferente anului 2008 si ... lei aferente anului 2006 ( cu care a fost diminuată pierderea fiscala declarata de operatorul economic in anul 2006 )**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are dreptul să deducă cheltuielile în sumă de ... lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au stabilit dacă aceste cheltuieli reprezintă mijloace fixe, precum și modernizări și re tehnologizări care să conducă la îmbunătățirea parametrilor tehnici de funcționare al mijloacelor fixe existente**

**În fapt,**

**a)** - În luna februarie 2005 SC C. SRL a achiziționat o locomotiva tip LDH 1250 - 475 serie șasiu... cu valoare de intrare de ... lei ron pentru care in lunile martie si aprilie 2005 s-au efectuat reparatii, modernizari si re tehnologizari în valoare totală fără TVA de ... lei .

Din aceasta suma in luna aprilie 2005 operatorul economic a înregistrat in contul 611 «Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile» suma de ... lei, in luna iunie 2005 suma de ... lei, iar cu diferenta de ... lei ron a fost majorata valoarea de intrare a mijlocului fix.

- În anul 2008, **SC C. SRL** a înregistrat pe cheltuieli suma de ... lei reprezentand revizia planificata tip RR efectuata la locomotiva LDH 1250 - 475 de catre SC C. G. SRL, evidentiata in factura nr... /..03.2008 și înregistrate de societate în evidența contabilă în contul 611 "Cheltuieli de întreținere și reparații ."

Ulterior, operatorul economic a efectuat la aceasta locomotiva, la fel ca și la celelalte locomotive aflate in patrimoniu și utilizate in activitatea desfașurată, revizii și reparații curente periodice în vederea menținerii la parametrii optimi de funcționare pentru desfasurarea transportului feroviar în condiții de siguranță a circulației și a respectării reglementărilor AFER în acest domeniu.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că întrucât aceste cheltuieli au fost efectuate pentru aducerea in stare de functionare a locomotivei (pentru obtinerea avizului tehnic de functionare de la AFER) și pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici de functionare ce au condus ulterior la obtinerea de venituri suplimentare, acestea reprezinta cheltuieli de natura investitiilor.

Astfel, s-a stabilit că suma de ...lei ron și suma de ... lei ce reprezintă cheltuieli de natura investițiilor trebuiau sa majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix și să fie recuperate ulterior prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea, pe măsura realizării veniturilor.

**b)** În anul 2006 societatea verificată a înregistrat pe cheltuieli suma de ...lei reprezentând constructie metalica pentru sustinere prelata înscrisă în factura nr. .../ ...02.2006 emisa de SC D. C. SRL Brasov în valoare totala de ... lei din care valoare fara TVA ... lei (18 seturi ) și respectiv in factura nr. ./ ...02.2006 emisa de SC D. C SRL Brașov în valoare totală de ...lei din care valoare fara TVA ...lei (18 seturi ).

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic a înregistrat cele **36 bucati prelata** achiziționate in luna februarie 2006 ca mijloace fixe in contul 2133 „Mijloace de transport”, iar serviciile privind inscripționarea prelatelor, deplasare Rupea, manopera si montaj si **constructii metalice pentru sustinere prelata** (care la utilizare sunt folosite impreuna si formeaza corp comun cu acestea), în contul de cheltuieli 628 „Alte servicii prestate de terți”.

**În drept**, art.19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

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

-Cap. II „Forma și conținutul situațiilor financiare anuale simplificate”, Secțiunea 4 „ Prevederi referitoare la bilanț ”- Imobilizări corporale, pct. 4.33 din Ordinul nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, precizează următoarele :

*„Recunoașterea imobilizărilor corporale*

*4.33. - Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.”*

Art 24 alin. (1) , (2) lit.a, b și c , (3), lit d) și (11), din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

**“ 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.”*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții :*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

*Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.”*

**(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile :**

**d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; ”**

„(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

Pct. 94, (2) din anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene”, CAP. 2 „Formatul și conținutul situațiilor financiare anuale”, Secțiunea 7 „Reguli de evaluare”, subsecțiunea 7.2. Active Imobilizate, din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează :

„94. (2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

Pct. 12 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

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

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

În ceea ce privește costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, se reține că acesta trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată, iar în situația **unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.**

Referitor la recuperarea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se reține că acestea se recuperează prin deducerea amortizării .

Astfel, sunt considerate **mijloace fixe amortizabile** investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix, iar amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

**În ceea ce privește cheltuielile în sumă de .... lei , se rețin următoarele :**

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a achiziționat o locomotivă tip LDH 1250 - 475 în luna februarie 2005 cu valoare de intrare de ... lei ron pentru ca în lunile martie și aprilie 2005 să efectueze reparații, modernizări și re tehnologizări în valoare totală fără TVA de ... lei .

De reținut este faptul că din totalul reparațiilor efectuate, petenta a înregistrat pe cheltuieli cu întreținerea și reparațiile suma de ... lei, iar cu diferența de ... lei a fost majorată valoarea de intrare a mijlocului fix .

În mod similar petenta a procedat și în anul 2008, când aceasta a înregistrat pe cheltuieli suma de ... lei ron reprezentand revizie planificata tip RR efectuata tot la locomotiva LDH 1250 - 475 de către SC C. G. SRL.

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, rezulta că s-a apreciat că aceste cheltuieli sunt de natura investițiilor și că acestea trebuiau să majoreze valoarea mijlocului fix existent și respectiv să se recupereze ulterior prin deducerea amortizării, pe măsura realizării veniturilor .

Dacă se au însă în vedere facturile de prestări servicii nr.../...03.2005, nr.../...04.2005 și nr.../...03.2008 emise de firmele prestatoare către petentă, anexate în copie la dosarul contestației, se reține însă că la rubrica privind denumirea produselor sau serviciilor figurează explicația “**Reparație tip RR la Locomotiva LHD1250 - 475 etapa I și etapa II cf.Contract .../...03.2005**” și respectiv “**Revizie planificată tip RR**” .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin că petenta a efectuat reparații și revizii periodice planificate de tip RR ( cu ridicare de pe osii ) in anul 2005 si 2008.

Potrivit Ordinului 1484/2008 pentru aprobarea normelor privind acordarea avizului tehnic vehiculelor feroviare care au depasit durata normala de functionare/serviciu, ***prin reviziile si reparatiile planificate pot fi mentinute in functiune***, pe baza avizului tehnic emis de Autoritatea Feroviara Romana - AFER - in calitate de organism tehnic specializat al Ministerului Transporturilor pentru domeniul de transport feroviar si cu metroul, care certifica starea tehnica a vehiculelor feroviare.

Ca si definitie, o reparatie reprezinta ansamblul de operatii efectuate asupra unui lucru, stricat, uzat, defectat pentru a-l mentine sau a-l readuce in starea normala de functionare.

Din specificatia facturilor in cauza si a celorlalte documente existente la dosarul cauzei, nu rezulta însă in ce au constat aceste reparatii si revizii daca acestea sunt reparatii curente sau capitale precum si daca acestea sunt planificate.

O reparatie capitala presupune inlocuirea sau refacerea completa a unor elemente principale ale utilajelor, agregatelor sau cladirilor, iar o reparatie curenta asa cum s-a aratat mai sus presupune remedierea unor defectiuni, pentru ca mijlocul fix sa poata functiona.

Drept urmare, se retine că organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze o analiză mult mai amănunțită a acestor cheltuieli, în sensul de a se solicita informații suplimentare cu privire la aceste reparații și revizii planificate, respectiv în ce au constat acestea .

În acest sens, petenta ar fi trebuit să dețină pentru reviziile planificate tip RR un plan de revizie întocmit de compartimentul de specialitate din cadrul societății, precum și deize și situații de lucrări întocmite de SC C.G. SRL .

Mai mult decât atât, din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă acestea au solicitat sau nu contractul nr.../...03.2005 încheiat cu SC R. E. SRL, în vederea analizării naturii serviciilor, respectiv dacă firma prestatoare a efectuat reparații capitale sau reparații curente .

În situația în care petenta ar fi efectuat reparații capitale, organele de soluționare a contestației apreciază că atunci ar fost justificate constatările echipei de inspecție fiscală, de a considera aceste cheltuieli drept investiții astfel încât petenta să majoreze valoarea de intrare al locomotivei .

Ori din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere nu rezultă dacă reparațiile efectuate sunt reparatii capitale sau curente, organele de inspecție fiscală rezumându-se doar la a aprecia că ulterior achizitiei locomotivei in cauza, “operatorul economic a efectuat la această locomotivă ( la fel ca și la celelalte locomotive aflate în patrimoniu și utilizate în activitatea desfășurată) revizii și reparații curente periodice în

vederea menținerii la parametri optimi de funcționare pentru desfășurarea transportului feroviar în condiții de siguranță a circulației și a respectării reglementărilor AFR în acest domeniu “ .

Față de aceste constatări se reține că pe de o parte organele de inspecție fiscală consideră că aceste cheltuieli sunt de natura investițiilor și că acestea trebuiau să majoreze valoarea de intrare a mijlocului fix, iar pe de altă parte acestea consideră că petenta ar fi efectuat **revizii și reparații curente periodice** în vederea menținerii la parametri optimi de funcționare, și deci acestea se includ pe cheltuieli .

În situația în care ar fi fost revizii și reparații curente, organele de soluționare a contestației rețin că ar fi fost aplicabile dispozițiile pct. 4.33 din Ordinul nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, modificate prin pct. 94, (2) din OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se menționează următoarele :

“ Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, **în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.** În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.”

Întrucât prin constatările efectuate nu s-a stabilit care este natura serviciilor de care a beneficiat petenta și având în vedere considerentele reținute anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității măsurii dispuse de neacordare a deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei

**În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ... lei,** se reține că petenta a înregistrat cele 36 de seturi de prelată, achiziționate în luna februarie 2006, în contul 2133 „Mijloace de transport”, iar construcțiile metalice de susținere a acestor prelate le-a inclus pe cheltuieli .

În contestația formulată, petenta arată că organul fiscal a pus egalitate între prelatele și construcțiile metalice aferente prelatelor, care sunt lucruri total diferite și folosite pentru protecția mărfurilor transportate, prelatele putând fi folosite pe orice vagon, în timp ce construcțiile metalice se atașează vagoanelor, furnizorii acestor elemente fiind diferiți .

Față de aceste susțineri, prin referatul nr..../...05.2010 privind propunerile de soluționare a contestației întocmit de organele de inspecție fiscală, în temeiul pct.3 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală , aprobate de Ordinul Pres ANAF 519/2005, se menționează că “ operatorul economic a achiziționat tot în luna februarie 2006 **un număr de 36 de bucăți prelate vagon tip FALS (cu frânghie ancorare)** conform facturii nr... din ...02.2006 emisă de SC I. SA Sibiu în valoare totală de ... lei ( valoare fără TVA ... lei ), **înregistrându-le în evidența contabilă ca mijloace fixe . [...]** Chiar și în situația în care aceste construcții se atașează vagoanelor, contravaloarea construcțiilor metalice nu ar fi trebuit nici în acest caz inclusă pe cheltuieli, ci ar fi reprezentat fie investiții aferente vagoanelor închiriate ce se recuperau pe calea amortizării fie ar fi majorat valoarea de inventar a vagoanelor proprietate care de asemenea s-ar fi recuperat pe calea amortizării .”

Având în vedere cele menționate anterior, rezulta că organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli ar reprezenta investiții efectuate la vagoanele închiriate sau vagoanele proprietate societății, iar cheltuiela se putea recupera pe calea amortizării .

Față de reglementările legale mai sus menționate, organele de soluționare a contestației apreciază că aceste construcții metalice puteau fi asimilate mijloacelor fixe amortizabile dacă îndeplineau cumulativ cele două condiții și anume să aibă o durată de utilizare mai mare de 1 an și o valoare de achiziție peste limita legală, respectiv ... lei .



Dacă se au în vedere facturile fiscale de aprovizionare emise de SC D. C. SRL Brasov, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că valoarea unui set de construcție metalică este de ... lei, deci sub limita stabilită de lege.

Deci ca aceste bunuri să fie considerate mijloace fixe, trebuiesc îndeplinite cumulativ cele două condiții, ori în situația dată cum una din condiții nu este îndeplinită, acestea nu pot fi considerate investiții asimilate mijloacelor fixe .

Potrivit constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală, rezultă că întrucât construcțiile metalice reprezintă contravaloarea componentelor care intră în structura prelatelor sau fac corp comun cu acestea, bunurile sunt considerate cheltuieli de natura investițiilor .

Plecând de la aceste considerente, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli ar reprezenta investiții care sunt asimilate mijloacelor fixe numai sub aspectul formării unui corp comun care l-ar forma cu prelata, fără să țină cont de condițiile pe care trebuie să le îndeplinească mijloacele fixe.

Având în vedere cele de mai sus, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității măsurii de neacordare la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei .

*Prin adresa nr.... din ....05.2010 de completare a punctului de vedere referitor la contestatia formulata transmis prin referatul nr..../....05.2010, intocmit in conformitate cu pct.3 din Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate de Ordinul Pres. ANAF 519/2005, existent la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au procedat la delimitarea impozitului pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile contestate cât și a celor necontestate*

Astfel, acestea au stabilit că în cazul cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, în cazul cheltuielilor nedeductibile în sumă de ...lei corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, iar în cazul cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei nu rezultă diferență suplimentară de impozit pe profit întrucât a fost diminuată pierderea fiscală cu această sumă .

**În concluzie**, avind in vedere cele de mai sus, cum din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă cheltuielile în sumă totală de ... lei sunt reparatii sau reprezinta modernizari la mijloace fixe, precum și dacă acestea sunt investiții sau nu, asimilate mijloacelor fixe, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra măsurii dispuse de neacordare a deductibilitatii acestora.

Totodata avind in vedere ca impozitul pe profit aferent măsurii dispuse a fost cuantificat la suma de ... lei, fara a fi avute in vedere regularizarile efectuate asupra bazei impozabile a impozitului pe profit ca urmare a repunerii cheltuielilor la anul fiscal la care se refera, iar diferenta suplimentara de impozit pe profit inscrisa in titlul de creanta contestat este in suma de ... lei, organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta in sensul desființării în totalitate a CAP.2, pct.2.1.1; pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din decizia de impunere - impozit pe profit și CAP.III, pct.1 din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...03.2010 și refacerea acestora potrivit dispozițiilor art.216, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep.la data de 31.07.2007, care precizează :

**“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

La pronunțarea unei atare soluții organele de soluționare au avut în vedere dispozițiile pct.12.6 din *Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală aprobate de Ordinul Pres. ANAF 519/2005, care stipulează : “ **In situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare** “.*

**b. Referitor la accesoriile în sumă de .. lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor reținute anterior impozitul pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală este incert .**

**În fapt**, prin decizia de impunere nr... din ...03.2010 ce face obiectul cauzei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior, impozitul pe profit urmează a fi reanalizat, pe cale de consecință și accesoriile aferente diferențelor suplimentare de impozit pe profit urmează să fie recalculat o dată cu acesta .

În concluzie, raportat la dispozițiile pct.12.6 din *Instructiunile de aplicare la Titlul IX din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală aprobate de Ordinul Pres. ANAF 519/2005*, în verificarea ce urmează a se efectua, care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente se vor avea în vedere și cele susținute de petenta în contestația așa cum a fost formulată.

## **2. Referitor la taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care petenta nu vine cu nici un argument în susținerea contestației la acest capăt de cerere.**

**În fapt**, în anul 2006 SC C. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei în baza facturii nr. .../ ...05.2006 emisă de SC S. V. W&P. P. F. SRL, reprezentând onorariu pentru prima etapă conform Contractului de consultanță din ...04.2006 .

Organele de inspecție fiscală au constatat că operatorul economic nu a făcut dovada prestării efective a acestor servicii cu documente justificative (situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare) și nici a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate în vederea realizării de venituri apreciind că societatea nu poate beneficia de drept de deducere a TVA aferentă acestora în suma de ... lei.

Operatorul economic nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contractul de consultanță din ....04.2006 încheiat cu SC S.V.W&P. P. F. SRL și nici cu ocazia formulării contestației.

În contestația așa cum a fost formulată, petenta contestă Decizia de impunere nr...din ...03.2010, fără a aduce argumente în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei .

**În drept**, art.206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]** “

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :

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

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește suma mai sus menționată, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația formulată apare ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei .

Întrucât petenta nu aduce alte argumente și dovezi în susținerea contestației formulate la acest capat de cerere conform dispozițiilor art.206, alin.1 lit. c) și d) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de ...07.2007, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei în ceea ce privește motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, acțiunea formulată pentru TVA deductibilă înregistrată în contabilitate de petentă, apare astfel ca nemotivată, asupra căreia organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință .

### **3. Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată**

**Cauza supusă soluționării este dacă suma de ... lei este legal stabilită în sarcina SC C. SRL, în condițiile în care petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația relativ la aceasta.**

**În drept**, art.206, alin.1 lit. c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează : "(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]** “

De asemenea, art.213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în

raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005 :

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente diferenței suplimentare de taxă pe valoare adăugată în suma de ... lei, din care contestată numai suma de ... lei, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, urmează a fi respinsă contestația formulată ca nemotivată pentru această obligație suplimentară .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.1 și alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

## **DECIDE**

**Art.1** Respingerea contestației formulate de **SC C. SRL** ca nemotivată pentru suma de ... **lei ron** reprezentând : ...lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .

**Art.2** Desființarea CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe profit din decizia de impunere nr.... din ....03.2010 și a CAP III, pct.1 - impozit pe profit din raportul de inspectie fiscala nr. ../...03.2010 emise pentru **SC C.SRL** pentru suma totală de ...**lei** din care: ... lei, impozit pe profit și ... lei accesorii aferente impozitului pe profit și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

**DIRECTOR EXECUTIV,**