

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

Decizia nr. / .2009
privind solutionarea contestatiei depusa de
yyyyy

inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia
Generala de Solutionare a Contestatiilor sub nr.**yyy**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice prin adresa nr. *nnnn* inregistrata la Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala sub nr. *vvvv* asupra contestatiei formulata de *dddddd* .

Contestatia a fost formulata impotriva urmatoarelor acte administrative :

- Procesul verbal de control financiar nr.*gggg* intocmit de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ;
- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.;
- Decizia de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala ;
- Dispozitia obligatorie nr.

si priveste :

- impozit pe profit debit suplimentar, stabilit pentru perioada *yyyy* in suma de **hhh lei** ;
- majorari de intarziere calculate de la *rrr* in suma de **ccc lei**.

Contestatia formulata de fffff a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Procesului verbal de control financiar nr.yyyy si a deciziei de impunere nr.uuu respectiv iii si data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. respectiv gggg , asa cum reiese din stampila registraturii aplicata pe contestatie.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art. 207 si art. 209 alin 1 lit. b din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este legal investita sa solutioneze contestatia formulata yyyy .

I. yyy denumita in continuare yyy , a formulat contestatie impotriva urmatoarelor acte administrative :

- Procesul verbal de control financiar nr.iiii intocmit de reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice – Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii ;
- Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.uuu ;
- Decizia de impunere nr.ttt privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala ;
- Dispozitia obligatorie nr.jjj

si considera ca nu datoreaza debitele contestate din urmatoarele motive:

yyyy a inregistrat in perioada ianuarie – decembrie in contul 611 „*cheltuieli cu reparatiile*” suma de **fff lei**, reprezentand lucrari reparatii linii de tramvai, in baza contractului de lucrari pentru reparatii linii de tramvai rrr -4500 c/s aliniament si 440 m cale simpla curba, nr. uu . Lucrarea s-a executat in baza autorizatiei de constructie nr.bbb si nr.bbb eliberata de Primaria si avand la baza Proiectul elaborat de S.C. bbb S.R.L..

De asemenea, a inregistrat in contul 628 „*alte cheltuieli cu serviciile prestate la terti*” suma de **ddd lei** reprezentand

lucrari de drenare a apelor pluviale, pe acelasi tronson de linie de tramvai, in baza contractului de lucrari pentru drenarea apelor pluviale pe platforma liniilor de tramvai in zona ttt pe o lungime de 2250 m, nr.ggg – lucrare impusa de Inspectia in Constructii pentru drenarea apelor fluviale, neinclusa in lucrarea initiala de reparatii linii tramvai, dar obligatorie pentru utilizarea acestora in conditii de siguranta in circulatie.

I.1. Aceste lucrari au fost inregistrate ca lucrari de reparatii in contul 611 „cheltuieli cu reparatiile,, avand in vedere urmatoarele considerente:

- atribuirea contractului de lucrari s-a facut pentru „reparatii linii de tramvai” asa cum rezulta din insasi titulatura contractului „**contract de lucrari pentru reparatii linii de tramvai**”;
- lucrarile de reparatii care fac obiectul contractului s-au executat pe amplasamentul existent, conform Standardelor si Specificatiilor tehnice in vigoare;
- in situatiile de lucrari si in facturile intocmite de executant precum si in procesele verbale de receptie sunt mentionate lucrari de reparatie precum : inlocuire/demontare sina , unde este cazul ; taierea sinelor cu flacara inlocuire traverse, inlocuire / completare piatra sparta ; transport moloz/pamant; sapat manual santuri si rigole; sudare electrica a sinelor, alte operatiuni auxiliare la suprastructura liniilor; toate acestea sunt considerate reparatii dupa definitiile date de reglementarile tehnice specifice CFR;
- lucrarile de reparatii au fost executate in conformitate cu Proiectul intocmit de S.C. bbb S.R.L. In acest proiect se precizeaza ca „**infrastructura reprezinta terasamentul existent la actuala linie de tramvai pe care se va monta suprastructura liniei noi cu sina CF tip 49.** Deoarece tema proiectului este „ reparatie capitala la linia de tramvai „ traseul studiat corespunde cu tronsonul liniei existente, partea de infrastructura ramane aceeaasi, fiind tratata doar partea de suprastructura;
- la partea de retea de contact a liniei nu s-a intervenit si nu s-a executat nici un fel de lucrare;
- autorizatia de construire initiala si cea cu nr.uuu a fost emisa pentru executarea de reparatii capitale linie de tramvai pe str. Ttt ;

Din punct de vedere tehnic, încadrarea lucrării s-a făcut după următoarele Normative tehnice:

- Normativul privind executarea lucrărilor de întreținere și reparații la clădiri și construcții speciale – indicativ GE 032-97, prin lucrările de reparații se înțelege „refacerea sau înlocuirea de elemente, detalii sau părți de construcții și instalații iesite din uz, ca urmare a exploatării normale sau acțiuni agenților de mediu” și considerăm ca lucrarea în discuție este de acest tip;
- **Instrucțiuni nr.303/1986 retipărită în 1997 a SNCFR care definesc refacția liniei (reparația) ca ansamblu de lucrări care cuprinde:**
 - Înlocuirea întregului material metalic de cale (sine și materialul marunt) cu material nou și semibun;
 - Înlocuirea tuturor traverselor existente în cale;
 - Completări de piatră spartă;
 - Înlocuirea aparatelor din cale cu aparate de cale noi (ccc nu le-a înlocuit);
 - Axarea liniei în profil în lung și în plan orizontal, astfel ca să nu fie sporită rezistența caracteristică maximă a secțiunii de remorcare iar raza curbilor să fie sporită în măsura în care o permit terasamentele existente. De menționat că pe tot tronsonul în cauză a fost păstrat terasamentul existent iar razele de curbă s-au îmbunătățit în zonele în care acest lucru a fost posibil;
 - Îmbunătățirea electroizolării la traversele din beton;
 - Montarea reperelor de aliniamente și curbe;
 - Curățirea santurilor și săparea santurilor noi pentru scurgerea apelor și pavarea drumurilor la trecerile de nivel;

„Lucrările de refacție a liniei au un caracter de renovare în cadrul cărora se realizează și modernizarea liniilor existente în exploatare astfel ca să corespundă mijloacelor cu care este dotat sau se prevede a fi dotat transportul feroviar,” conform instrucțiunilor SNCFR.

Din punct de vedere contabil, aceste cheltuieli cu reparațiile liniei de tramvai pe tronsonul str. Yyy executate în baza contractului nr.yyy au fost înregistrate în debitul contului 611 în baza prevederilor OMFP nr.1752/2005 – 93 și 94 alin.1.

De aici, in mod cu totul deformat, organul de control a deturnat scopul lucrarilor si l-a tratat ca efect, de obtinere a beneficiilor viitoare.

In urma executarii acestei lucrari regia autonoma nu a obtinut „beneficii suplimentare” deoarece nu au crescut veniturile in mod direct, ca urmare a cresterii nr. de calatori transportati si nici indirect, prin reducerea cheltuielilor de intretinere , ci in continuare se necesita lucrari de reparatii curente/ periodice (la rupturi linii,completare piatra sparta,desfundare canal) care inseamna cheltuieli de intretinere si reparatii pentru a se asigura utilizarea continua a liniei de tramvai in conditii de siguranta a circulatiei publice.

Contestatoarea sustine faptul ca scopul lucrarii a fost acela de a asigura utilizarea continua a liniei de tramvai si nu le-a considerat investitii. Lucrarea este reparatie pentru asigurarea utilizarii continue a liniei de tramvai, subliniind ca amortizarea mijloacelor fixe este o alta problema si nu are legatura directa cu inregistrarea contabila in discutie.

I.2. A doua lucrare, reprezentand lucrari de drenare a apelor s-a inregistrat in contul 628 „ alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti „ pentru acelasi scop de utilizare a liniilor de tramvai in conditii de siguranta in circulatie avand in vedere urmatoarele considerente:

„Drenul este o constructie destinata coborarii nivelului apelor subterane sau destinata dupa caz colectarii apelor de pe fata superioara a terasamentelor sau a apelor care se infiltreaza sub fata superioara a terasamentelor,, definitie conform Ghidului de proiectare si executie pentru constructiile aferente caii de rulare tramvaielor aprobat de MLPAT cu ordinul nr.77/IX /1998.

In memoriul tehnic intocmit pentru drenarea platformei liniei de tramvai pe str. Ggg se precizeaza ca aliniamentul (drumul) face parte din „ reparatia capitala a liniei de tramvai din municipiului pe str.vv ca amplasament se precizeaza : de la 25 m inainte de str. Cc pana la bucla de intoarcere ddd .

In baza prevederilor din ghidul amintit drenul a fost amplasat intre caile de rulare deoarece acestea sunt apropiate iar stalpii sunt plasati de o parte si de alta a lor.

In consecinta platforma pentru drenarea apelor executata la linia de tramvai de pe str. Eee face parte integranta din

aceasta linie, deoarece fara aceasta constructie circulatia tramvaielor in conditii de siguranta nu ar fi posibila.

Costul acestor lucrari a fost inregistrat pe cheltuieli, cum a fost inregistrat si costul de refactie a cailor de rulare.

Inregistrarea pe cheltuieli a costului lucrarilor de refactie la linii si a platformei pentru drenarea apelor si nu ca lucrari de investitii a avut in vedere prevederile OMFP nr. 1752/2005, pct. Nr.93 si 94 alin.1 pentru argumentul ca:

Lucrarea nu aduce beneficii ci, in mod evident, este destinata utilizarii in conditii normale a liniei de tramvai.

Lucrarile executate au vizat atat infrastructura cat si supra structura liniilor de tramvai iar pe o buna parte din traseu, a fost schimbat si amplasamentul initial.

Contestatoarea sustine ca nu i-au fost luate in considerare argumentele de catre organele de control referitoare la faptul ca este reparatie si nu investitie si **i-au stabilit impozit pe profit datorat in suma de ggg lei** fata de cat a calculat **regia autonoma, de eee lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar in suma de ccc lei.**

In aceasta situatie, fata de **cat s-a virat pe 2007** respectiv suma de **bbbb lei, contestatoarea mai datoreaza o diferenta de impozit de nnnn lei.**

Societatea contestatoare considera ca sustinerea organului de control ca aceste cheltuieli sunt investitii in baza O.G. 92/2003 si Legii nr.571/2003 respectiv a Legii nr.82/1991 intrucat „ lucrările duc la beneficii viitoare” si „s-au imbunatatit parametrii tehnici initiali si durata de viata,, nu este corecta si aplicabila in cazul in speta deoarece aceste lucrari nu sunt investitii ci reparatii si nu conduc la beneficii viitoare: scopul lucrării fiind acela de a asigura utilizarea continua a liniei de tramvai, iar inregistrările contabile referitoare la aceste cheltuieli sunt corecte in conturile de cheltuieli 611 respectiv 628.

II. Organele de control financiar din cadrul Directiei de administrare financiara pentru contribuabili mijlocii - Biroul de control financiar , in baza O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a O.M.F.P. nr. 889/2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finantelor, a avizului de control financiar au efectuat un control financiar la ttt privind

*impozitul pe profit in perioada hhhh cu mentiunea ca pentru aceeasi perioada verificata s-a efectuat si inspectia fiscala in urma carora au stabilit in sarcina nnn un **impozit pe profit** debit suplimentar in suma de **ttt lei** si **majorari de intarziere** calculate de la uuu aferente acestui impozit in suma sss lei.*

1. rrr a inregistrat in perioada ianuarie-decembrie, in contul 611 „cheltuieli cu reparatiile” suma de **rrrr lei** reprezentand lucrari facturate de catre S.C. uuu S.R.L. in baza Contractului de lucrari inregistrat sub nr.bbb pentru reparatii linii de tramvai ttt str.bbb – 4500 m cale simpla aliniament si 440 m cale simpla curba .

Lucrarea s-a executat in baza autorizatiei de constructie nr.bbb eliberata de Primaria.

De asemenea nnn a inregistrat in contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti” suma de **ggg lei** reprezentand lucrari de drenare a apelor pluviale, pe acelasi tronson de linie de tramvai in baza Contractului de lucrari pentru drenarea apelor pluviale pe platforma liniilor de tramvai rrr str.yyy pe o lungime de 2.250 m inregistrat sub nr.yyy incheiat cu SC. Yyyy .

Linia de tramvai pe intregul tronson str.ccc a fost inlocuita in totalitate, in perioada 2004-2007, modificandu-se inclusiv tipul de linie pe tot acest tronson, aliniamentul a fost inaltat in medie cu 10 cm sina veche a fost la momentul efectuarii lucrarii integral amortizata si cu durata normala de utilizare expirata. **Valoarea initiala a tronsonului** de tramvai str.ffff a fost (conform fiselor de mijloace fixe) de **fff lei** din care: kkk lei portiunea Pejjj si eeee lei portiunea sss . Organul de inspectie fiscala mentioneaza ca valoarea reevaluată a liniei vechi, conform inventarului patrimoniului public al Primariei efectuat de nnn la 31.12.2007, pentru tronsonul mmm a fost in suma totala de bbb lei (hhhh).

Fata de aceste valori, conform contractelor nr.bbb si nnn incheiate cu SC. Bbb SRL nnn , **suma totala a lucrarilor de investii** reprezentand reparatii capitale si drenare ape pluviale la tronsonul de linie de tramvai str.hhh s-a ridicat la **bbb lei** din care : ggg lei in anul 2004 + nnn lei in anul 2005 + mmm lei in anul 2006 + kkk lei in anul 2007.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca aceste lucrari sunt lucrari de investitii, care se recupereaza pe calea amortizarii, si nu reparatii inregistrate pe cheltuieli in momentul

efectuării lor având în vedere prevederi ale Codului Fiscal, ale H.G. 909/1997 și HG 2139/2004.

De asemenea potrivit memoriului tehnic întocmit de proiectant respectiv firma ggg modernizarea strazii ddd a fost concepută pentru a permite circulația unor vagoane de capacitate mare, cu viteză și frecvență corespunzătoare nevoilor reale de trafic. Ca urmare chiar la întocmirea proiectului s-a avut în vedere modernizarea căii de rulare și îmbunătățirea caracteristicilor tehnice ale liniei de tramvai privind viteză și frecvență de circulație, față de cele care circulau pe vechea linie dată în folosință în anul 1975, care avea durata normală de utilizare expirată și era amortizată integral.

Materialele rezultate din dezmembrarea liniei vechi au un grad avansat de uzură fiind imposibilă reutilizarea acestora. În același memoriu tehnic s-a consemnat faptul că suprastructura existentă înainte de modernizare era din sine de canal, care se vor înlocui cu sine CFR TIP 49 și că noua linie va fi ridicată cu 10 cm datorită ridicării cotei carosabilului.

Conform situațiilor de lucrări, s-au efectuat lucrări constând în: tăierea sinelor cu flacăra, demontare sine, săpături manuale șanțuri și rigole, ridicare nivel linii înaltare medie 10 cm, operațiuni auxiliare la lucrări de suprastructură linii, sudare electrică a sinelor cap la cap, desfacere pavaje din calupuri, umplutura balast și piatra spartă între linii aceste lucrări fiind efectuate pentru întregul tronson str.hhh .

Primăria rr – Direcția tehnică în calitate de proprietar și cofinanțator a cuprins la rândul ei această lucrare în „ lista obiectivelor de investiții pe anul 2007 cu finanțare parțială sau integrală de la buget alte cheltuieli de investiții pct.11 unde este prevăzută „ reabilitarea liniei de tramvai „ pe tronsonul str.rrr

Organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că au mai fost lucrări similare de înlocuire a liniei de tramvai și pe alte tronșoane pe care **ttt le-a considerat lucrări de reabilitare și le-a tratat ca și investiții amortizabile.**

Astfel și proiectantul a întocmit devizul de lucrări din titlul caruia reiese că **lucrările de reparații capitale ale liniei reprezintă o investiție.**

2. Referitor la lucrările de drenare a apelor pluviale executată pe același tronșon de linie de tramvai ,s-a

constatat ca aceasta reprezinta o lucrare noua inexistentă la vechile linii de tramvai. Lucrarile care s-au efectuat : sapaturi manuale de pamant in gropi cu sectiune circulara cu sprijiniri la puturi absorbante pana la stratul permeabil, sapaturi mecanice, protejarea terasamentului cu geotextil, strat de nisip de 5 cm sub tubul drenului, tuburi de beton pentru drenul in lung.

Ttt a invocat ca argumente la solicitarea organelor fiscale faptul ca in mod gresit proiectantul a denumit tema proiectului „reparatie capitala la linia de tramvai” sustinand ca reparatiile au vizat suprastructura si nu infrastructura tronsonului in cauza. Legat de inregistrarea pe cheltuieli a lucrării de drenare a apelor pluviale, lucrarea executata pentru prima data pe tronsonul ggg explicatia data de tttt este ca lucrarea s-a executat pe traseul liniei de tramvai odata cu reparatia acestuia.

Organul de inspectie fiscala a reconsiderat cheltuielile ca fiind investitii si de aici urmare s-au diminuat de catre ttt cheltuielile inregistrate in anul 2007 cu suma de yyy lei din care : nnn lei din contul 611 si suma de mmm lei din contul 628, asa cum sunt in anexa 3 existenta la dosarul cauzei.

Pentru tronsonul de linie de tramvai yyy , organul de inspectie fiscala a calculat o redeventa in suma totala de kkk lei care se scade din profitul impozabil stabilit pentru anul 2007. Redeventa a fost calculata la nivelul amortismentului lunar calculat cu metoda amortizării liniare pe o durata normala de 30 ani ca si in cazul celorlate tronsoane reabilitate de linii de tramvai (stabilite de ttt)

Organul de inspectie fiscala a stabilit in urma inspectiei facute un impozit pe profit datorat pentru anul 2007 in suma de vvv lei fata de care ttt a calculat un impozit pe profit in suma de rrr lei, *rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de mmmm lei.*

Tttt a virat pentru anul 2007 un impozit pe profit in suma de nnn lei, astfel incat *diferenta de impozit de plata* este de vvv lei ().

Pentru aceasta diferenta de impozit s-au calculat majorari de intarziere pana la data de 15.05.2008, in suma totala de bbb lei.

La inchierea inspectiei fiscale tttt datoreaza impozit pe profit in suma de ggg lei si majorari de intarziere de vvv lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de control, se retin urmatoarele:

Controlul financiar a vizat perioada 01.01.2007 - 31.12.2007 referitor la **impozitul pe profit** debit suplimentar in suma ffff lei si majorari de intarziere in suma de nnn lei calculate pe perioada nnn stabilite prin Decizia de impunere nr.xxxx care are la baza constatarile efectuate in Raportul de inspectie fiscala nr.kkk , constatari preluate si in Procesul verbal de control financiar nr.nnnn .

1. Referitor la solicitarea societatii privind anularea Procesului verbal de control financiar nr.hhh si a Dispozitiei obligatorii nr.jjjj cauza supusa solutionarii este daca pentru obligatiile fiscale suplimentare stabilite in urma controlului organele de control financiar aveau dreptul sa emita atat decizie de impunere cat si proces verbal de control financiar si dispozitie obligatorie, in conditiile in care in materia obligatiilor fiscale suplimentare titlul de creanta este reprezentat de decizia de impunere.

In fapt, organul de control ca urmare a verificarii efectuate cu privire la cheltuielile inregistrate, a modului de stabilire a profitului impozabil, respectiv de calcul si declarare a impozitului pe profit pe anul 2007, a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de yyy lei si majorari de intarziere in suma de ccc lei pe perioada fff si a intocmit urmatoarele acte administrative :

- Decizia de impunere nr.gggg privind obligatiile fiscale suplimentare de plata : impozit pe profit suplimentar in suma de kkk lei si majorari de intarziere in suma de iii lei, iar prin Dispozitia de masuri nr.jjj s-a dispus « agentului economic inregistrarea in evidenta contabila a debitului suplimentar in suma de ddd lei si a accesoriilor calculate in raportul de inspectia fiscala in suma de hhhh lei. »
- Procesul verbal de control financiar nr.ttt prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma nnn lei – impozit pe profit si majorari de intarziere aferente in suma de iii lei si s-a emis Dispozitia obligatorie nr.mmm prin

care s-a dispus societatii « avand in vedere ca mijlocul fix « Pavaj intre liniile str.kkk » nr. de inventar 10043 , cu valoare 1795,34 lei, a fost desfacut si predat la magazia bbbbb , regia va transmite spre aprobarea Consiliului Local al municipiului nnn scoaterea din functiune prin casare si valorificarea acestui mijloc fix , conform OG. Nr.112/2000 pentru reglementarea procesului de scoatere din functiune, casare si valorificare a activelor corporale care alcatuiesc domeniul public al statului si al unitatilor administrativ – teritoriale. »

In drept, spetei ii sunt incidente prevederile Legii nr.30/1991 privind organizarea si functionarea controlului financiar si al Garzii financiare in baza carora au fost emise Normele metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul MFP aprobate prin O.M.F.P. nr.889/2005 unde la pct.16 se prevede:

“ *Organele de control financiar intocmesc, de regula, urmatoarele acte de control :*

a) *proces-verbal de control financiar;*
b) *proces-verbal intermediar;*
c) *proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor;*

d) *notă de constatare;*
e) *notă unilaterală;*
f) *notă de prezentare;*
g) *raport de inspecție fiscală ”*, iar la pct.30 „(...) *organele de control financiar au obligația să verifice exactitatea și realitatea înregistrărilor în evidențele prevăzute de lege, urmărind stabilirea corectă și achitarea integrală a obligațiilor financiare și fiscale față de stat.*

Constatările de natură financiară, bugetară și gestionară se consemnează în procesul-verbal de control financiar.

Constatările fiscale se consemnează în raportul de inspecție fiscală și în alte acte administrative fiscale, după caz, cu respectarea prevederilor Codului de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.”

De asemenea, spetei ii sunt incidente si prevederile art. 85 alin.1 lit.b din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile

ulterioare, potrivit caruia : “*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:[....]

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Prin urmare potrivit textelor de lege invocate, in materie de obligatii fiscale suplimentare **titlul de creanta** il reprezinta decizia de impunere, in consecinta in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina ttt debitul impozit pe profit in suma de ccc lei si majorarile de intarziere in suma de xxx lei prin proces verbal de control financiar nr.nnn .

In urma inspectiei fiscale organul de control poate proceda la stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, prin emiterea de decizii de impunere ce cuprind diferente in plus sau in minus, dupa caz.

Potrivit art. 110 alin.3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „ *(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.*”

Se retine, ca pentru pentru aceeasi creanta nu se pot emite mai multe titluri de creanta si anume: proces verbal de control financiar si decizie de impunere.

Organele de control nu aveau dreptul sa intocmeasca proces verbal de control financiar pentru obligatii de natura fiscala, motiv pentru care Procesul verbal de control financiar nr.nnn se va anula.

De asemenea, Dispozitia obligatorie nr.nnn fiind emisa in baza Procesul verbal de control financiar nr.nnnn urmeaza a se anula, fiind un act subsecvent titlului de creanta (decizia de impunere nr.nnnn), emis eronat.

2. Referitor la impozitul pe profit in suma de hhh lei si majorari de intarziere in suma de uuu lei cauza supusa solutionarii este daca lucrarile de inlocuire a liniilor de tramvai pe tronsonul str.nnn reprezinta reparatii sau

modernizari in conditiile in care in urma interventiei parametrilor tehnici initiali ai caii de rulare au fost imbunatatiti.

In fapt, bbb a inregistrat in perioada ianuarie-decembrie 2007, in contul 611 „ cheltuieli cu reparatiile” suma de **hhh lei** reprezentand lucrari facturate de S.C. yyy in baza Contractului de lucrari inregistrat sub nr.bbb pentru reparatii linii de tramvai str.ggg – 4500 m cale simpla aliniament si 440 m cale simpla curba.

Organele de control nu au acordat deductibilitate la calculul impozitului pe profit pe anul 2007 pentru aceste cheltuieli pe motiv ca lucrarile facturate reprezinta lucrari de investitii la mijloace fixe realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, cu aceasta valoare societatea avand obligatia sa majoreze valoarea de inventar a mijlocului fix de natura liniei tramvai si sa recupereze cheltuiala cu acestea prin deducerea amortizarii lunare, potrivit art.24 alin.1 si alin.3 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata.

In drept, spetei ii sunt incidente prevederile art.21alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede :

“Cheltuieli

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

Totodata, conform prevederilor art.24 (1) si alin.3 lit.d si alin.11 din acelasi act normativ : “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.”

(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;

În conformitate cu textele de lege sus invocate, cheltuielile efectuate la mijloacele fixe existente în vederea îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, măjorează valoarea mijlocului fix și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în memoriul tehnic întocmit de proiectant se precizează faptul că lucrările privind linia de tramvai pe tronsonul str.jjj sunt efectuate pentru „asigurarea unor caracteristici care să permită circulația unor vagoane de capacitate mare, cu viteză și cu o frecvență corespunzătoare nevoilor reale de trafic”, iar „calea de rulare va trebui să asigure condițiile de rezistență, de stabilitate și de fiabilitate, reducerea zgomotelor și vibrațiilor în timpul circulației materialului rulant”.

Asadar, se reține că lucrările efectuate la linia de tramvai pe tronsonul str.vvv au ca rezultat o cale de rulare cu caracteristici superioare celei vechi, care să permită circulația unor vagoane calitativ superioare.

De asemenea, în memoriul tehnic se precizează că „materialele care rezultă din dezmembrarea liniei actuale sunt cu un grad avansat de uzură, nefiind posibilă reutilizarea acestora”, altfel spus, vechiul mijloc fix – linia de tramvai pe tronsonul str.bbb, amortizat integral, este dezmembrat, pe amplasamentul acestuia executându-se, în vederea satisfacerii „nevoilor reale de trafic”, o nouă investiție.

Dealtfel, chiar faptul că linia veche de tramvai este dezmembrată exclude încadrarea lucrărilor efectuate în categoria reparațiilor care presupun intervenția cu materiale și manoperă asupra unui mijloc fix în vederea restabilirii stării de funcționare inițiale a acestuia.

Or, în cazul în speta, nu se intervine asupra vechiului mijloc fix, în vederea restabilirii stării de funcționare a acestuia ci se procedează la înlocuirea acestuia cu un mijloc fix de o calitate superioară.

În concluzie, se reține că lucrările efectuate de S.C. bbb S.R.L. ggg la linia de tramvai pe tronsonul str.hhh nu reprezintă lucrări de reparații a vechii linii.

Totodata , se retine ca executarea acestor lucrari conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare care se realizeaza fie direct prin cresterea veniturilor, fie prin reducerea cheltuielilor de intretinere si functionare.

Avand in vedere cele prezentate anterior, se retine ca lucrarile efectuate la linia de tramvai pe tronsonul str.bbb sunt de natura investitiilor a caror valoare urmeaza a fi recuperata pe calea amortizarii.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia intrucat contractul incheiat cu executantul lucrarii se numeste „Contract de lucrari pentru reparatii linii de tramvai” au incadrat lucrarile in categoria reparatii, se retine ca incadrarea lucrarilor nu se face dupa denumirea contractului incheiat intre parti ci dupa categoria lucrarilor efectuate, in cazul in speta fiind investitii in conformitate cu legislatia in vigoare.

Dealtfel, prin dispozitiile Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat, H.G. nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994, H.G. nr.2139/2004 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe si O.M.F.P. nr. 1752/2005, **se face distinctie** intre investitiile efectuate la mijloace fixe, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si marirea duratei de viata utila si lucrarile de reparatii curente care restabilesc starea de functionare initiala a mijloacelor fixe, or in cazul in speta inlocuirea sinelor de tramvai uzate cu altele mai performante de tip nou conduce in mod automat la imbunatatirea parametrilor functionali.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca lucrarile de reparatii s-au executat pe amplasamentul existent, se retine ca aceasta nu poate fi luata in considerare deoarece pastrarea amplasamentului mijlocului fix nu exclude faptul ca aceste lucrari reprezinta o modernizare care a avut ca scop permiterea circularii unor tramvaie moderne si la o frecventa corespunzatoare a traficului mare de calatori.

Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere faptul ca potrivit proiectului ” infrastruktura reprezinta terasamentul existent la actuala linie de tramvai pe care se va monta suprastructura liniei noi

cu sina CFR tip 49”, se retine ca ceea ce a inregistrat societatea in conturile de cheltuieli nu reprezinta o cheltuiala efectuata pentru reparatii pe tronsonul respectiv, ci constituie o investitie noua la linia respectiva deoarece s-au executat lucrari atat la partea de infrastructura liniei cat si la partea de suprastructura, s-a refacut in totalitate intregul tronson de linie.

Avand in vedere motivele de fapt si de drept expuse, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit in suma **de hhh lei** cu accesoriile aferente in suma **de vvv lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit in suma de ggg lei aferent cheltuielilor cu drenarea apelor pluviale si accesoriile in suma de bbb lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra dreptului de deducere la calculul impozitului pe profit a acestor cheltuieli in conditiile in care, in actul de control nu s-a analizat natura acestor lucrari in vederea incadrarii cheltuielilor aferente.

In fapt, **bbb** a inregistrat in perioada ianuarie-decembrie 2007, in contul 628 „alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti” suma de **bbb lei** reprezentand contravaloare lucrari de drenare a apelor pluviale, pe acelasi tronson de linie de tramvai care a facut obiectul capitolului precedent, in baza Contractului de lucrari pentru drenarea apelor pluviale pe platforma liniilor de tramvai **bbb str.nnn** pe o lungime de 2.250 m inregistrat sub nr.nnn incheiat cu S.C. **vvv SRL nnn**. Organele de control nu au acordat deductibilitate la calculul impozitului pe profit pentru suma respectiva, pe motiv ca aceste cheltuieli reprezinta investitii la mijloacele fixe existente care le majoreaza valoarea si care se recupereaza pe calea amortizarii.

Prin contestatia formulata **kkk**, nu prezinta comparativ situatia caii de rulare inainte de efectuarea lucrarilor si dupa finalizarea acestora.

In drept, spetei ii sunt incidente prevederile art.21alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede :

“Cheltuieli

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

Totodata, conform prevederilor art.24 (1) si alin.3 lit.d si alin.11 din acelasi act normativ : “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.”

(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;

Conform textelor de lege sus citate pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila fiscal trebuie sa fie aferenta veniturilor impozabile realizate.

In ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, se impune analiza lucrarilor sub aspectul incadrarii acestora in categoria construirii, producerii, asamblarii sau imbunatatirii parametrilor tehnici initiali ai mijloacelor fixe.

Fata de prevederile legale invocate anterior, se retine ca in raportul de inspectie fiscala nr. bbb , organul fiscal se limiteaza la a enumera operatiunile efectuate in cadrul lucrarii de drenare a apelor pluviale si la a concluziona faptul ca „ lucrările efectuate sunt de natura constructiilor si nu a reparatiilor”.

In aceste conditii si avand in vederea sustinerea nnn potrivit careia lucrarile de drenare a apelor pluviale pe platforma liniilor de tramvai nnn str.mmm reprezinta lucrari destinate utilizarii in conditii normale a liniei de tramvai, se retine ca din raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca organele de control au analizat, pe baza de documente, daca aceste lucrari de drenare a apelor pluviale conduc la majorarea valorii tronsonului de tramvai sau daca reprezinta o lucrare de sine statatoare.

In consecinta, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra incadrarii lucrarilor de drenare a apelor pluviale, intrucat organele fiscale nu au analizat in ce au constatat lucrarile, daca acestea erau obligatorii la inlocuirea sinei deteriorate, ce efecte au produs in sensul imbunatatirii parametrilor tehnici ai liniei de tramvai nnn str.jjjj .

Avand in vedere cele prezentate anterior cat si prevederile art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“(3) 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”, decizia de impunere nr. nr.nnn se va desfiinta pentru impozitul pe profit in suma de nnn lei aferent cheltuielilor cu lucrarile de drenarea apelor pluviale pe platforma liniilor de tramvai bbb pe tronsonul str.nnn si accesoriile in suma de bbb lei, urmand ca organele fiscale sa reanalizeze cauza pentru aceleasi obligatii si aceeasi perioada care a facut obiectul actului atacat, in conformitate cu dispozitiile normative incidente in materie, si avand in vedere retinerile din prezenta decizie.

4. Referitor la Dispozitia de masuri nr.bbb , cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia de masuri priveste inregistrarea in evidenta contabila a impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de nnn lei si a accesoriilor in suma de bbb lei calculate in raportul de inspectie fiscala nr.nnnn .

In fapt, prin dispozitia de masuri nr.bbb organele de control au dispus inregistrarea in evidenta contabila a impozitului pe profit suplimentar si a majorarilor de intarziere stabilite prin decizia de impunere nr.nnn emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.bbb , intrucat societatea nu a respectat reglementarile legale privind calculul impozitului pe profit. Organul de control ca urmare a verificarii efectuate cu privire la cheltuielile inregistrate din punct de vedere al realitatii, legalitatii si deductibilitatii, respectiv cu privire la veniturile realizate, a modului de stabilire a

profitului impozabil, de calcul si declarare a impozitului pe profit pe anul 2007, a reconsiderat o parte a cheltuielilor ca fiind investitii, diminuandu-se cheltuielile inregistrate in anul 2007 cu suma de vvv lei (ggg lei din contul 611" cheltuieli cu reparatiile" + vvv lei din contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile prestate de terti").

In drept, spetei ii sunt incidente prevederile art.209 alin.2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,:"(2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente*" coroborat cu pct.5.2. din O.P.A.N.A.F.nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede ca: 5.2." *Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de [art. 28](#) din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.*"

Intrucat dispozitia de masuri nr. Vvv nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale in sarcina societatii, ci vizeaza masura inregistrarii in evidenta contabila a societatii a debitului stabilit prin decizia de impunere nr.jjj emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. nnn , fapt pentru care aceasta nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor emitente ale actului administrativ contestat, D.G.S.C. neavand competenta de solutionare a dispozitiei de masuri emisa de organele D.G.F.P. nn

Prin urmare, pentru acest capat de cerere dosarul privind contestatia formulata de vvv , va fi transmis spre competenta solutionare D.G.F.P. bb , in calitate de emitent al dispozitiei de masuri nr.bbb .

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.21 alin.1 si art.24 alin.1 si alin.11 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, art.86 (1), art.94 alin.3 lit.f art.209 (b), art.216 alin.1, alin.2, alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind

Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se :

DECIDE :

1. Anularea Procesului verbal de control financiar nr.vvv si a Dispozitiei obligatorii nr.bbb .
2. Respingerea contestatiei formulata de ooo pentru suma de **bbb lei** reprezentand impozit pe profit si accesoriile aferente in suma de **vvv lei** calculate pe perioada ffff stabilite prin Decizia de impunere nr.hhh .
3. Desfiintarea Deciziei de impunere nr.ggg pentru suma de **bbb lei** reprezentand impozit pe profit si accesoriile aferente in suma de **bbb lei** , urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze cauza, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, in functie de cele precizate in cuprinsul deciziei.
4. In ceea ce priveste capatul de cerere vizand Dispozitia de masuri nr. Gggg , dosarul cauzei va fi transmis D.G.F.P.jjj spre competenta solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel sau Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.