



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7  
Suceava  
Tel : 0230 521 358 int 614  
Fax : 0230 215 087

**DECIZIA NR. \_\_\_\_\_**

din \_\_\_\_\_

privind soluționarea contestației formulată de

.....,

din municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. ....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ...., asupra contestației formulate de ....., cu sediul în municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava.

..... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., privind suma de ....., reprezentând impozit pe profit.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. .... contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., privind suma de ....., reprezentând impozit pe profit.**

În contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației și modificarea parțială a deciziei de impunere, în sensul înlăturării obligației societății la plata impozitului pe profit în sumă de ....., aferent sumei de ..... considerată de organele de control fiscal ca fiind nedeductibile.

Societatea motivează că, în conformitate cu autorizația nr. ...., aceasta a fost autorizată în calitate de beneficiar, să execute următoarele lucrări:

„Construire sediu firmă, depozite, împrejurimi și amenajare acces auto la DV în zona DN 2 km 442+250 dreapta”.

Petenta afirmă că pentru a i se elibera autorizația de executare a sediului firmei pe terenul proprietatea sa, a fost obligată să execute lucrarea „Amenajare acces la sediu firmă depozit” pe DN 2 la km 442+250 dreapta cu o societate specializată, contractând această lucrare cu ....., lucrare pentru care conform Facturii Fiscale nr. ...., aceasta a achitat suma de .....

După efectuarea lucrării, societatea, având calitatea de beneficiar, a devenit doar utilizator conform Contractului de utilizare a zonei drumului nr. ...., întrucât calea de acces a fost efectuată pe domeniul public, iar proprietara este ..... cu sediul în Iași.

Astfel, petenta precizează că, deoarece este simplu utilizator, nu a putut să înregistreze respectiva investire ca majorare de valoare clădiri și nici nu a putut să o înregistreze ca capitoul „amortizări fiscale”.

Acesta menționează că, în urma controlului fiscal efectuat pentru perioada 01.07.2006-31.12.2009 și a penalităților aferente pentru perioada 25.10.2006-26.04.2010 s-a stabilit conform Deciziei de impunere nr. .... că datorează un impozit suplimentar de ..... în care a fost inclusă și suma de ....., reprezentând impozit datorat sumei de ....., pe care organele de control au considerat-o drept cheltuială nedeductibilă.

Petenta susține că a achitat contravaloarea amenajării unei căi de acces care, deservind firma care va realiza venituri, a fost efectuată în acest scop și reprezintă cheltuieli deductibile deoarece nu a amenajat un loc de promenadă.

Contestatoarea mai afirmă că nu poate fi vorba nici de aplicarea prevederilor art. 24 alin. 1 și alin. 3 lit. e din Legea nr. 571/2003, întrucât suma nu putea fi recuperată prin deducerea amortizării deoarece un drum nu se amortizează niciodată, iar investiția efectuată nu s-a concretizat în bunuri noi, întrucât bunul nu a devenit proprietatea acesteia și drumul nu face parte din domeniul public ci a devenit proprietatea ....., petenta devenind simplu utilizator conform contractului de utilizare nr. ....

Anexează în susținerea afirmațiilor sale:

- copie contract utilizare nr. ....;
- copie Factură .....
- copie Autorizație nr. ....;
- copie Adresă .....
- copie Adresă .....
- copie Adresă nr. ....;
- copie Adresă .....
- copie Decizie de impunere nr. ....

În contestația formulată, petenta face precizarea că până la data controlului, aceasta nu a recepționat total sau parțial investiția „Sediul firmă, împrejurimi și amenajare acces auto DN2”, aceasta aflându-se în faza de investiții în curs.

Mai precizează că suma de ..... reprezintă cheltuială deductibilă deoarece drumul de acces nu este proprietatea sa, ci a statului român, societatea fiind

delegată să-l construiască pentru a avea acces la proprietatea sa, având drept de utilizare și pentru care plătește taxă de utilizare.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., s-au stabilit suplimentar în sarcina societății obligații fiscale în sumă de totală de ....., reprezentând impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere aferente, din care petenta contestă suma de ....., reprezentând impozit pe profit.**

În urma controlului efectuat la ....., organele de control fiscal au constatat că în luna august 2007 societatea înregistrează în contul de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ....., în baza facturii fiscale seria ..... nr. ...., emisă de ..... SUCEAVA, reprezentând „lucrări amenajare acces rutier la sediu firmă și depozit S.C. .... S.A. din DN2”.

Aceste lucrări au fost efectuate în baza Autorizației nr. ...., pentru amplasarea și execuția de lucrări în zona drumurilor publice de: „construire sediu firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit prevederilor legale, investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, iar cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Se face mențiunea că până la data controlului societatea nu a recepționat total sau parțial investiția „Sediul firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”, aceasta aflându-se în faza de investiții în curs.

Având în vedere aspectele constatate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala aferentă anului 2007 în sumă de ..... ca fiind nedeductibilă, societatea diminuând incorect profitul impozabil cu această sumă și au stabilit suplimentar în sarcina societății suma de ....., reprezentând impozit pe profit.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma contestată de ....., reprezentând impozit pe profit, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă ..... datorează această sumă, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea nejustificat a dedus în totalitate contravaloarea unor cheltuieli de amenajare a unei căi de acces pe un drum public, lucrare pentru care nu s-a făcut recepția și care potrivit legii este considerată mijloc fix amortizabil.**

**În fapt**, în urma controlului efectuat la ....., organele de control fiscal au constatat că în luna august 2007 societatea înregistrează în contul de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ....., în baza facturii fiscale seria ..... nr. ...., emisă de ..... SUCEAVA, reprezentând „lucrări amenajare acces rutier la sediu firmă și depozit S.C. .... S.A. din DN2”.

Aceste lucrări au fost efectuate în baza Autorizației nr. ...., pentru amplasarea și execuția de lucrări în zona drumurilor publice de: „construire sediu firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit prevederilor legale, investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, iar cheltuielile aferente construirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Până la data controlului societatea nu a recepționat total sau parțial investiția „Sediul firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”, aceasta aflându-se în faza de investiții în curs.

Având în vedere aspectele constatate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile aferente anului 2007 în sumă de ..... ca fiind nedeductibilă, societatea diminuând incorect profitul impozabil cu această sumă și au stabilit suplimentar în sarcina societății suma de ....., reprezentând impozit pe profit.

Petenta precizează că, deoarece este simplu utilizator, nu a putut să înregistreze respectiva investiție ca majorare de valoare clădiri și nici nu a putut să o înregistreze la capitolul „amortizări fiscale”.

Susține că a achitat contravaloarea amenajării unei căi de acces care, deservind firma care va realiza venituri, a fost efectuată în acest scop și reprezintă cheltuieli deductibile deoarece nu a amenajat un loc de promenadă.

Contestatoarea mai afirmă că nu poate fi vorba nici de aplicarea prevederilor art. 24 alin. 1 și alin. 3 lit. e din Legea nr. 571/2003, întrucât suma nu putea fi recuperată prin deducerea amortizării deoarece un drum nu se amortizează niciodată, iar investiția efectuată nu s-a concretizat în bunuri noi, întrucât bunul nu a devenit proprietatea acesteia și drumul nu face parte din domeniul public ci a devenit proprietatea ....., petenta devenind simplu utilizator conform contractului de utilizare nr. ....

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei:

**ART. 19**  
**„Reguli generale**

**(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. [...]**

Din acest text de lege rezultă că profitul impozabil se determină 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 cheltuielile deductibile, la **art. 21** din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează că:

#### **ART. 21**

##### **„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. [...]**

Potrivit acestui text de lege, în calculul profitului impozabil se cuprind cheltuielile deductibile, iar acestea sunt acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

- Cu privire la dreptul de deducere a amortizării, la **art. 24** din același act normativ se stipulează:

#### **ART. 24**

##### **„Amortizarea fiscală**

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

[...]

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

[...]

**e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;**

[...]

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

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

**b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz; [...]”.**

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării pe durata normală de utilizare, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

În categoria mijloacelor fixe amortizabile se cuprind și investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică.

Rezultă astfel că acele cheltuieli cu investițiile efectuate din surse proprii, reprezentând bunuri noi sau modernizări ale bunurilor aparținând domeniului public, sunt considerate mijloace fixe amortizabile și se recuperează pe calea amortizării pe durata normală de utilizare, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a dedus în luna august 2007 prin contul de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ....., în baza facturii fiscale seria ..... nr. ...., emisă de ..... SUCEAVA, reprezentând „lucrări amenajare acces rutier la sediu firmă și depozit S.C. .... S.A. din DN2”.

Aceste lucrări au fost efectuate în baza Autorizației nr. ...., pentru amplasarea și execuția de lucrări în zona drumurilor publice de: „construire sediu firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”.

Organele de inspecție fac mențiunea că până la data controlului societatea nu a recepționat total sau parțial investiția „Sediu firmă, depozite, împrejmuire și amenajare acces auto la DN2”, aceasta aflându-se în faza de investiții în curs, fapt confirmat și de către petentă în contestația formulată.

Analizând textele de lege invocate și luând în considerare elementele constatate de organele de control fiscal, rezultă că societatea în mod nelegal a dedus contravaloarea cheltuielilor cu lucrările de investiții realizate la calea de acces, aparținând drumurilor publice. Societatea avea dreptul de a-și deduce această cheltuială pe calea amortizării pe durata normală de utilizare și începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Întrucât nu s-a făcut recepția investiției, aceasta fiind în stadiul de investiții în curs, rezultă că societatea nu are dreptul nici la deducerea amortizării, de acest drept beneficiind abia după ce va face recepția.

**În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia**, aceasta nu putea recupera suma cheltuită cu realizarea investiției prin deducerea amortizării, așa cum prevede art. 24 alin. 1 și alin. 3 mai sus citat pe motiv că un drum nu se amortizează niciodată, **facem precizarea că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației** întrucât, așa cum am demonstrat anterior, conform prevederilor art. 24 alin. 3 lit. e, sunt considerate mijloace fixe amortizabile investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică, iar aceste cheltuieli se recuperează pe calea amortizării, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Mai mult decât atât, sunt aplicabile prevederile Hotărârii Nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, unde sunt menționate duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, iar în categoria construcții – infrastructură drumuri, acestea au durate de funcționare cuprinse între 16 ani și 48 ani.

De asemenea, referitor la susținerea societății potrivit căreia, calea de acces **nu face parte din drumul public ci este în proprietatea .....**, facem precizarea că sunt aplicabile în acest sens prevederile **art. 1, art. 2, art. 3** din legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, coroborate cu prevederile **art. 135 devenit art. 136** din Constituția României:

#### **ART. 1**

**„Dreptul de proprietate publică aparține statului sau unităților administrativ-teritoriale, asupra bunurilor care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public”.**

#### **ART. 2**

**„Statul sau unitățile administrativ-teritoriale exercită posesia, folosința și dispoziția asupra bunurilor care alcătuiesc domeniul public, în limitele și în condițiile legii”.**

#### **ART. 3**

**„(1) Domeniul public este alcătuit din bunurile prevăzute la art. 135 alin. (4) din Constituție, din cele stabilite în anexa care face parte integrantă din prezenta lege și din orice alte bunuri care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public și sunt dobândite de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale prin modurile prevăzute de lege.**

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

**(3) Domeniul public al județelor este alcătuit din bunurile prevăzute la pct. II din anexă și din alte bunuri de uz sau de interes public județean,**

declarate ca atare prin hotărâre a consiliului județean, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național.

(4) Domeniul public al comunelor, al orașelor și al municipiilor este alcătuit din bunurile prevăzute la pct. III din anexă și din alte bunuri de uz sau de interes public local, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului local, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național ori județean.

#### ART. 136

##### “Proprietatea

(1) Proprietatea este publică sau privată.

(2) Proprietatea publică este garantată și ocrotită prin lege și aparține statului sau unităților administrativ-teritoriale.

(3) Bogățiile de interes public ale subsolului, spațiul aerian, apele cu potențial energetic valorificabil, de interes național, plajele, marea teritorială, resursele naturale ale zonei economice și ale platoului continental, precum și alte bunuri stabilite de legea organică, fac obiectul exclusiv al proprietății publice.

(4) Bunurile proprietate publică sunt inalienabile. În condițiile legii organice, ele pot fi date în administrare regiilor autonome ori instituțiilor publice sau pot fi concesionate ori închiriate; de asemenea, ele pot fi date în folosință gratuită instituțiilor de utilitate publică.

(5) Proprietatea privată este inviolabilă, în condițiile legii organice”.

Din aceste prevederi legale rezultă că bunurile care sunt de uz sau de interes public aparțin statului sau unităților administrativ-teritoriale, care au drept de proprietate asupra acestora, respectiv de posesie, folosință și dispoziție asupra lor, în condițiile legii.

În categoria bunurilor aparținând domeniului public al statului se cuprind bunurile prevăzute la art. 135 alin. (4) din Constituție, cele prevăzute la pct. I din anexa la Legea domeniului public, precum și din alte bunuri de uz sau de interes public național.

Conform art. 135 devenit art. 136 din Constituția României, bunurile proprietate publică sunt inalienabile și pot fi date în administrare regiilor autonome ori instituțiilor publice, pot fi concesionate ori închiriate sau pot fi date în folosință gratuită instituțiilor de utilitate publică.

**Calea de acces realizată de societate**, după cum rezultă și din textele de lege citate mai sus, precum și din Contractul de utilizare a zonei drumului nr. 61 din 04.05.2007, aflat în copie la dosarul contestației, este un bun de uz sau interes public aflat în administrarea COMPANIEI NAȚIONALE DE AUTOSTRĂZI ȘI DRUMURI NAȚIONALE DIN ROMÂNIA – DIRECȚIA REGIONALĂ DRUMURI ȘI PODURI IAȘI (care este unitate administrativ teritorială), drum reprezentând „proprietate publică a statului”. Drept urmare, rezultă că afirmația petentei potrivit căreia calea de acces **nu face parte din drumul public ci este în proprietatea .....**și că prin urmare, societatea nu poate recupera investiția pe calea amortizării, nu poate fi reținută în



**soluționarea favorabilă a contestației**, întrucât acea cale de acces face parte din bunurile de uz sau interes public aflate în proprietatea statului și care pot fi închiriate de către acesta, iar investițiile efectuate asupra bunurilor aflate în proprietate publică sunt considerate mijloace fixe amortizabile și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate anterior, precum și faptul că până la data controlului societatea nu a făcut recepția investiției efectuată la un drum public (pentru a o putea recupera prin deducerea amortizării), rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere contravaloarea cheltuielilor efectuate cu aceasta și au stabilit suplimentar în sarcina contestatoarei **suma de ....., reprezentând impozit pe profit, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația** cu privire la această sumă.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19 alin. 1, art. 21, art. 24 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă analizei, art. 1, art. 2, art. 3 din legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, coroborate cu prevederile art. 135 devenit art. 136 din Constituția României, Hotărârii Nr. 2139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea contestației formulate de ....., cu sediul în municipiul Suceava, str. ...., județul Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. nr. ...., privind suma de ....., reprezentând impozit pe profit, ca neîntemeiată.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

...

**Tema: impozit pe profit-deductibilitatea fiscală a cheltuielilor efectuate în legătură cu mijloacele fixe amortizabile  
Art. 24 din Codul fiscal**