

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 51
din 2011

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. I S.R.L. Botosani,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../2011

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/.../2011, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2011, asupra solutionarii contestatiei formulata de S.C. I S.R.L. Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie plata la bugetul statului a sumei totale de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin Decizia de impunere nr. F-BT .../2011 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../2011.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. I S.R.L. Botosani contesta partial Decizia de impunere nr. F-BT .../2011, dupa cum urmeaza: impozit pe profit in suma de ... lei, TVA in suma de ... lei si accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale contestate, fara a specifica cuantumul accesoriilor contestate. Motivatiile contestatoarei sunt urmatoarele:

Cu privire la impozitul pe profit, din suma suplimentara constatata prin decizia de impunere de ... lei, petenta contesta diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei, provenita din urmatoarele influente:

- ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii consemnate de societate in perioada 2006-2009 si nefacturate beneficiarilor pana in februarie 2011, cheltuieli considerate de organele de inspectie fiscala ca nu sunt aferente veniturilor. Petenta sustine ca prin inregistrarea bazei de impunere in suma de ... lei in contabilitatea unitatii s-a asigurat reflectarea concomitenta si in veniturile impozabile, iar mentinerea diferentei de impozit pe profit in suma de ... lei si in decizia de impunere ar conduce la dublarea obligatiei de plata, ceea ce este considerat de contestatoare ca nelegal;

- ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii refacturate de beneficiarul SC S SRL constructorului S.C. I S.R.L. Botosani, cheltuieli considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind de natura materialelor lipsa in gestiune, intrucat nu au fost receptionate si inregistrate in evidenta contabila. Petenta sustine ca intrucat beneficiarul nu a indicat componenta fizica si cantitatile materialelor ce compun suma de ... lei, acestea nu pot fi receptionate si inregistrate in evidenta contabila si nici asimilate cu o lipsa in gestiune. Considera petenta ca suma de ... lei nu reprezinta o depasire nejustificata a consumurilor, ci are ca efect reducerea profitului din situatia de lucrari, cheltuielile in suma de ... lei fiind aferente veniturilor;

- ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu materialele de constructii utilizate pentru repararea si intretinerea unor cladiri, considerate de organele de inspectie fiscala cheltuieli cu investitiile efectuate la imobile de recuperat prin amortizare. Petenta sustine ca materialele de constructii au fost folosite pentru repararea si intretinerea unor cladiri utilizate pentru realizarea de venituri impozabile, si anume Grajd 1 - cladire inchiriata catre terti si Grajd 2 - folosit ca atelier de tamplarie;

- ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu materialele de constructii utilizate pentru repararea si intretinerea sediului pentru birouri inchiriat de la SC A SA Botosani, considerate de organele de inspectie fiscala ca cheltuieli cu investitiile efectuate la un imobil inchiriat de recuperat prin amortizare. Petenta sustine ca in baza contractului de inchiriere, lucrarile de reparatii cad in sarcina locatarului, astfel incat societatea considera ca cheltuielile in suma de ... lei sunt deductibile fiscal la calcularea profitului impozabil.

Cu privire la diferenta de TVA, din suma suplimentara constatata prin decizia de impunere de ... lei, petenta contesta diferenta de TVA in suma de ... lei, provenita din urmatoarele influente: ... lei; ... lei si ... lei stabilite pentru cantitatile de materialele de constructii consumate la date anterioare si facturate in februarie 2011, in baza acelorasi motive prezentate la impozitul pe profit. Petenta sustine ca cuprinderea diferentei de TVA in decizia de impunere si colectarea TVA in baza facturilor fiscale emise in februarie 2011 conduce la o dublare a obligatiilor de plata. De asemenea, societatea contesta si TVA in suma de ... lei, intrucat materialele de constructii in valoare de ... lei incluse in costurile activitatii au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, insa eronat au fost tratate de organele de inspectie fiscala ca o lipsa in gestiune, motivatiile fiind prezentate la impozitul pe profit.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-BT .../2011 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../2011, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani au constatat o diferenta suplimentara de impozit pe profit de plata in suma de ... lei, din care petenta contesta diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei, provenita din urmatoarele influente: ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor (contravaloarea materialelor de constructii expediate in anul 2009 si nefacturate beneficiarilor pana in februarie 2011); ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli de natura materialelor lipsa

in gestiune (contravaloarea materialelor de constructii refacturata de beneficiar constructorului); ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate la imobile, de recuperat prin amortizare; ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate la un imobil inchiriat, de recuperat prin amortizare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei, din care petenta contesta diferenta de TVA in suma de ... lei, provenita din urmatoarele influente: ... lei reprezentand TVA colectata pentru veniturile din prestari servicii ce nu au fost facturate beneficiarului in 15 zile; ... lei reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor neevidentiate (provenita din neinregistrarea facturii in evidenta contabila); ... lei reprezentand TVA colectata aferenta lipsurilor in gestiune in suma de ... lei.

Pentru diferentele de obligatii suplimentare de plata constatate si neachitate la termen, organele de inspectie fiscala au calculat obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei, din care majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Prin referatul depus la dosarul cauzei, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

Obiectul contestatiei: impozitul pe profit, TVA si accesoriile aferente.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2006 - 31.12.2010.

1. Cu privire la impozitul pe profit, din suma suplimentara constatata prin decizia de impunere de ... lei, petenta contesta diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei, provenita din urmatoarele influente: ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor (contravaloarea materialelor de constructii expediate in anul 2009 si nefacturate beneficiarilor pana in februarie 2011); ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli de natura materialelor lipsa in gestiune (contravaloarea materialelor de constructii refacturata de beneficiar constructorului); ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate la imobile, de recuperat prin amortizare; ... lei impozit pe profit aferent bazei impozabile in suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu investitiile efectuate la un imobil inchiriat, de recuperat prin amortizare.

1.1. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii expediate in anii 2006-2009 in baza avizelor de insotire a marfurilor sunt deductibile fiscal, in conditiile in care acestea nu au fost facturate beneficiarilor si nu au fost inregistrate la venituri, contestatoarea facturand aceste cheltuieli ulterior in luna februarie 2011.

In fapt, in perioada 2006-2009 contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii expediate unor beneficiari in baza avizelor de insotire a marfurilor (AIM), inasa nu a intocmit facturi fiscale si nu a inregistrat in contabilitate veniturile aferente acestor cheltuieli, decat ulterior in luna februarie 2011.

In drept, Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, prevede la art. 6 ca: *"orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate dobandind astfel calitatea de document justificativ"*.

De asemenea, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 19 Reguli generale, alin. (1) ca: *"profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca la calculul profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal. Astfel, daca intr-un an fiscal se inregistreaza in contabilitate cheltuieli acestea sunt deductibile fiscal numai daca sunt aferente realizării de venituri impozabile in acel an.

Din dosarul cauzei, se retine ca cheltuielile in suma totala de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii expediate unor beneficiari in baza AIM au fost inregistrate in evidenta contabila in perioada 2006-2009, inasa contestatoarea nu a facturat si nu a inregistrat in contabilitate veniturile aferente acestor cheltuieli in anii inregistrării cheltuielilor (2006-2009), ci ulterior in anul 2011, luna februarie, astfel incat cheltuielile in suma totala de ... lei sunt nedeductibile fiscal pentru perioada 2006-2009, contestatoarea diminuand profitul impozabil cu suma de ... lei si impozitul pe profit cu suma de ... lei.

Motivatia contestatoarei ca prin inregistrarea bazei de impunere in suma de ... lei in contabilitatea unitatii s-a asigurat reflectarea concomitenta si in veniturile impozabile, iar mentinerea diferentei de impozit pe profit in suma de ... lei si in decizia de impunere este nelegala si ar conduce la dublarea obligatiei de plata, nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei, intrucat atat veniturile cat si cheltuielile aferente acestora trebuiau inregistrate in acelasi an fiscal aferent perioadei supuse inspectiei fiscale 01.01.2006 - 31.12.2010. Prin inregistrarea deciziei de impunere, societatea comerciala realizeaza corespondenta intre in veniturile si cheltuielile aferente aceleasi perioade. Pentru evitarea dublării obligatiei de plata, veniturile inregistrate in luna februarie 2011 vor fi considerate de contestatoare ca venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit pentru anul 2011.

Fata de cele prezentate, organul de solutionare retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind calcularea si plata impozitului pe profit in suma de ... lei aferenta bazei de impunere in suma de ... lei este legala, fapt pentru care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere.

1.2. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei reprezentand contravaloarea materialelor de constructii refacturata de beneficiar constructorului (contestatoarei) sunt deductibile fiscal, in conditiile in care acestea sunt cheltuieli de natura materialelor lipsa in gestiune si nu sunt aferente veniturilor.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. .../2008 emisa de beneficiarul SC S SRL reprezentand contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, neceptate la decontare, refacturata constructorului S.C. I S.R.L. Botosani care le-a inregistrat inca o data pe cheltuieli, ca fiind cheltuieli cu serviciile executate de terti, dubland cheltuielile aferente veniturilor facturate cu suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca materialele ce compun suma de ... lei trebuiau receptionate si inregistrate in evidenta contabila a societatii, astfel incat le-au asimilat ca fiind de natura materialelor lipsa in gestiune si au considerat suma de ... lei ca cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "**(4) urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI [...]**".

Contestatoarea motiveaza ca respectivele materiale refuzate la plata de beneficiar nu au fost receptionate si inregistrate in evidenta contabila intrucat beneficiarul nu a indicat componenta fizica si cantitatile, iar suma de ... lei nu reprezinta o depasire nejustificata a consumurilor, ci are ca efect reducerea profitului din situatia de lucrari, cheltuielile in suma de ... lei fiind considerate de petenta ca fiind aferente veniturilor.

Aceasta motivatie nu se retine in solutionarea contestatiei, intrucat pentru situatiile de lucrari emise si facturate catre beneficiarul SC S SRL, S.C. I S.R.L. Botosani a inregistrat de doua ori in evidenta contabila cheltuielile in suma de ... lei, o data ca materiale consumate pentru efectuarea lucrarilor, si o data ca si cheltuieli cu serviciile executate de terti, dubland cheltuielile aferente veniturilor facturate, astfel incat cheltuielile in suma de ... lei nu sunt aferente veniturilor si in consecinta nu sunt deductibile fiscal. Ori, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "**profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri...**"

Fata de cele prezentate, organul de solutionare retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind calcularea si plata impozitului pe profit in suma de ... lei aferenta bazei de impunere in suma de ... lei este legala, fapt pentru care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere.

1.3. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei efectuate la imobile

sunt deductibile fiscal, in conditiile in care acestea reprezinta cheltuieli cu investitiile si trebuie recuperate prin amortizare.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei utilizate pentru construirea unui atelier si reabilitarea unor cladiri considerate de organele de inspectie fiscala cheltuieli cu investitiile efectuate la imobile de recuperat prin amortizare. Pentru aceste obiective societatea a obtinut Certificatul de urbanism, in vederea obtinerii Autorizatiei de construire.

In drept, art. 24 Amortizarea fiscala din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la alin. (1) ca: "*(1) cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.*"

Potrivit acestui articol, cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile nu constituie cheltuieli aferente veniturilor (cheltuieli de exploatare), ci reprezinta cheltuieli cu investitiile care intra in valoarea de inventar a mijloacelor fixe construite si se recupereaza din punct de vedere fiscal prin includerea esalonata pe cheltuieli a amortizarii acestora.

Motivatia petentei ca materialele de constructii au fost folosite pentru repararea si intretinerea unor cladiri (si anume Grajd 1 - cladire inchiriata catre terti si Grajd 2 - folosit ca atelier de tamplarie) care sunt utilizate pentru realizarea de venituri impozabile, si ca atare cheltuielile cu contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei sunt deductibile fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei.

Din dosarul cauzei se retine ca cheltuielile in suma de ... lei au fost inregistrate in contabilitate pe baza bonurilor de consum si a avizelor de insotire a marfurilor fara a fi mentionat pe aceste documente obiectivul la care au fost utilizate aceste materiale. Bonurile de consum prezentate in sustinerea contestatiei nu au relevanta intrucat nu justifica utilizarea materialelor de constructii pentru repararea si intretinerea unor cladiri detinute de petenta, aceasta neprezentand devize de lucrari care sa justifice utilizarea materialelor pentru obiectivele mentionate.

Fata de cele prezentate, organul de solutionare retine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala ca materialele de constructii in suma de ... lei au fost utilizate pentru construirea atelierului din Catamarasti Deal, fiind inregistrate eronat pe costuri, astfel incat masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind calcularea si plata impozitului pe profit in suma de ... lei aferenta bazei de impunere in suma de ... lei este legala, fapt pentru care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere.

1.4. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei efectuate la un imobil inchiriat sunt deductibile fiscal, in conditiile in care acestea reprezinta cheltuieli cu investitiile si trebuie recuperate prin amortizare.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei utilizate pentru repararea si intretinerea sediului pentru birouri inchiriat de la SC A SA Botosani. Organele de inspectie fiscala au considerat ca valoarea materialelor de constructii a fost inregistrata eronat pe costuri, deoarece reprezinta cheltuieli cu investitiile la un imobil inchiriat de recuperat prin amortizare.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede, citate la pct. anterior.

Motivatiiile petentei ca in baza contractului de inchiriere anexat contestatiei, lucrarile de reparatii si investitii cad in sarcina locatarului, astfel incat societatea considera ca cheltuielile in suma de ... lei sunt deductibile fiscal la calcularea profitului impozabil nu pot fi retinute in solutionarea contestatiei.

Din dosarul cauzei se retine ca cheltuielile in suma de ... lei au fost inregistrate in contabilitate pe baza situatiei de lucrari prezentata de contestatoare, iar lucrarile efectuate (demontare usi si ferestre, montat geamuri si usi din profile PVC, tavan casetat, pereti despartitori, placare pardoseli cu gresie si faianta, etc.) au avut ca efect imbunatatirea parametrilor initiali ai imobilului inchiriat si nu trebuiau inregistrate in totalitate la momentul efectuarii pe costurile societatii, ci considerate lucrari de investitii la un imobil inchiriat a caror valoare se recupereaza esalonat, lunar pe calea introducerii amortizarii in costurile de exploatare.

Fata de cele prezentate, organul de solutionare retine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala ca materialele de constructii in suma de ... lei au fost utilizate pentru investitii la un imobil inchiriat, fiind inregistrate eronat pe costuri, astfel incat masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind calcularea si plata impozitului pe profit in suma de ... lei aferenta bazei de impunere in suma de ... lei este legala, fapt pentru care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere.

In concluzie, cu privire la impozitul pe profit, urmeaza a fi respinsa in totalitate ca neintemeiata contestatia privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

2.Cu privire la diferenta de TVA, din suma suplimentara constatata prin decizia de impunere, provenita din urmatoarele influente: ... lei reprezentand TVA colectata pentru veniturile din prestari servicii ce nu au fost facturate beneficiarului in 15 zile; ... lei reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor neevidentiate (provenita din neinregistrarea facturii in evidenta contabila); ... lei reprezentand TVA care nu face obiectul deciziei de impunere; ... lei reprezentand TVA colectata aferenta lipsurilor in gestiune in suma de ... lei.

2.1. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei,
D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca petenta avea obligatia sa colecteze TVA in suma de ... lei aferenta veniturilor nefacturate beneficiarului in suma de ... lei, in conditiile in care societatea nu a facturat beneficiarului veniturile din prestari servicii in termen de 15 zile.

In fapt, in perioada 2007-2009 contestatoarea a livrat materiale de constructii in suma de ... lei unor beneficiari in baza avizelor de insotire a marfurilor (AIM), in sa

nu a întocmit facturi fiscale decât ulterior în luna februarie 2011, ceea ce a generat o diferență de venit și implicit de TVA în suma de ... lei.

In drept, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede la art. 6 ca: *"orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ"*.

De asemenea, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 155 alin. (1) ca: *"persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă."*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că o persoană impozabilă trebuie să emită factura către fiecare beneficiar cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea/prestarea.

Din dosarul cauzei, se reține că în perioada 2007-2009 contestatoarea a livrat materiale de construcții în suma de ... lei unor beneficiari în baza AIM, însă nu a întocmit facturi fiscale în termen de 15 zile de la data livrării, ci ulterior în luna februarie 2011, ceea ce a generat o diferență de venit și implicit de TVA în suma de ... lei.

Motivația contestatoarei că prin menținerea diferenței de TVA în suma de ... lei și în decizia de impunere este nelegală și ar conduce la dublarea obligației de plată, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, întrucât dublarea obligației de plată s-ar produce dacă petenta ar declara TVA în suma de ... lei și în decontul de TVA aferent lunii februarie 2011.

Față de cele prezentate, organul de soluționare reține că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală privind colectarea și plata TVA în suma de ... lei aferentă bazei de impunere în suma de ... lei este legală, fapt pentru care urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația privind acest capăt de cerere.

2.2. Referitor la capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă petenta avea obligația să colecteze TVA în suma de ... lei aferentă veniturilor neevidențiate în suma de ... lei, în condițiile în care societatea a emis factura în luna mai 2008 însă a evidențiat-o în contabilitate ulterior, în luna februarie 2011.

In fapt, contestatoarea a emis factura nr.../2008 reprezentând contravaloarea materialelor de construcții livrate în suma de ... lei, însă nu a înregistrat-o în evidența contabilă la data emiterii, respectiv luna mai 2008, ci ulterior în luna februarie 2011.

In drept, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede la art. 6 ca: *"orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul"*

efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ".

De asemenea, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 156¹ alin. (1) ca: *"perioada fiscală este luna calendaristică"*, iar la art. 156² alin. (1) ca: *"persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă."*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că o persoană impozabilă trebuie să emită factura către fiecare beneficiar cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea/prestarea și să o înregistreze în evidența contabilă în luna emiterii facturii, de asemenea să declare TVA colectată aferentă facturii în decontul de taxă până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost emisă factura fiscală.

Din dosarul cauzei, se reține că petenta a emis factura nr.../2008 reprezentând contravaloarea materialelor de construcții livrate în sumă de ... lei, însă nu a înregistrat în contabilitate veniturile în sumă de ... lei, nu a colectat și nu a declarat prin decontul aferent lunii mai 2008 TVA în sumă de ... lei.

Motivația contestatoarei că prin menținerea diferenței de TVA în sumă de ... lei și în decizia de impunere este nelegală și ar conduce la dublarea obligației de plată, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, întrucât dublarea obligației de plată s-ar produce dacă petenta ar declara TVA în sumă de ... lei și în decontul de TVA aferent lunii februarie 2011.

Fata de cele prezentate, organul de soluționare reține că măsura dispusă de organele de inspecție fiscală privind colectarea și plata TVA în sumă de ... lei aferentă bazei de impunere în sumă de ... lei este legală, fapt pentru care urmează a fi respinsă ca neintemeiată contestația privind acest capăt de cerere.

2.3. Referitor la capatul de cerere privind TVA în sumă de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care această sumă nu este înscrisă ca obligație fiscală suplimentară de plată prin decizia de impunere atacată, contestația fiind fără obiect.

In fapt, prin contestație societatea contestă diferențele de TVA în sumă de ...; ... și ... lei, în baza aceluiași motive prezentate la impozitul pe profit.

Din dosarul cauzei, se reține că diferențele de TVA în sumă de ... lei și ... lei, sunt cuprinse în decizia de impunere contestată și asupra acestora ne-am pronunțat la pct. anterioare. În ceea ce privește diferența de TVA în sumă de ... lei se reține că această sumă nu este înscrisă ca obligație fiscală suplimentară de plată prin decizia de impunere atacată.

In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, prevede că: *"împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestație potrivit legii"*. Conform art. 110 alin.(3) : *"titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală"*, aceasta reprezentând conform art. 21 alin.(1): *"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de*

drept material fiscal". In intelesul art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"*.

De asemenea, art. 85 alin (1) lit.b) prevede ca: *"impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal..."*, in conditiile art. 109(2): *"la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere"*, decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: *"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere"*, iar art. 88 prevede ca: *"sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:*

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art.138 alin.(6) si art.165 alin.(2)".

Potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: *"(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:*

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in cuantum de pana la 3 milioane lei; [...]"

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../2011 s-a constatat o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei, iar societatea formuleaza contestatie pentru TVA in suma de ... lei.

Se retine ca in Decizia de impunere nr. F-BT .../2011, care este emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../2011, nu este cuprinsa ca obligatie fiscala suplimentara de plata si TVA in suma de ... lei.

In drept, pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede ca:

"12.1 Contestatia poate fi respinsa ca: (...)

c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau daca prin reluarea procedurii administrative, luandu-se act de solutia pronuntata de instanta penala, se constata ca cererea ramane lipsita de obiect."

Analizand cazul in speta, D.G.F.P.J. Botosani constata ca nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulate de S.C. I S.R.L. Botosani, intrucat contestatia in cauza este fara obiect, atata timp cat TVA contestata in quantum de ... lei nu este dispusa ca obligatie fiscala suplimentara de plata prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv prin Decizia de impunere nr. F-BT .../2011. Astfel, contestatia referitoare la acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei urmeaza a fi respinsa ca fiind fara obiect.

2.4. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca petenta avea obligatia sa colecteze TVA in suma de ... lei aferenta lipsurilor in gestiune, in conditiile in care beneficiarul a refacturat societatii contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei, acestea fiind cheltuii de natura materialelor lipsa in gestiune si nu sunt aferente veniturilor.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila factura nr.../2008 emisa de beneficiarul SC S SRL reprezentand contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, necceptate la decontare, refacturata constructorului S.C. I S.R.L. Botosani care le-a inregistrat inca o data pe cheltuieli, ca fiind cheltuieli cu serviciile executate de terti, dubland cheltuielile aferente veniturilor facturate cu suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca materialele ce compun suma de ... lei trebuiau receptionate si inregistrate in evidenta contabila a societatii, astfel incat le-au asimilat ca fiind de natura materialelor lipsa in gestiune si au considerat suma de ... lei ca cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: ***"(4) urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI[...]"***.

De asemenea, potrivit art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: ***"sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni: d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."***

Contestatoarea motiveaza ca respectivele materiale refuzate la plata de beneficiar nu au fost receptionate si inregistrate in evidenta contabila intrucat beneficiarul nu a indicat componenta fizica si cantitatile, iar suma de ... lei nu reprezinta o depasire nejustificata a consumurilor, ci are ca efect reducerea profitului din situatia de lucrari, cheltuielile in suma de ... lei fiind considerate de petenta ca fiind aferente veniturilor.

Aceasta motivatie nu se retine in solutionarea contestatiei, intrucat pentru situatiile de lucrari emise si facturate catre beneficiarul SC S SRL, S.C. I S.R.L. Botosani a descarcat din gestiune materialele in suma de ... lei, iar nereceptionarea si neinregistrarea in evidenta contabila a societatii a materialelor neacceptate la decontare in suma de ... lei este asimilata de organele de inspectie fiscala ca fiind de natura materialelor lipsa in gestiune pentru care trebuia colectat TVA in suma de ... lei.

Fata de cele prezentate, organul de solutionare retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind colectarea TVA in suma de ... lei aferenta bazei de impunere in suma de ... lei este legala, fapt pentru care urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere.

In concluzie, cu privire la taxa pe valoarea adaugata urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia pentru TVA in suma de ... lei si ca nemotivata pentru TVA in suma de ... lei.

3. Cu privire la accesoriile aferente debitelor cu titlul de impozit pe profit si TVA, din total accesorii calculate prin decizia de impunere in suma de ... lei, petenta contesta accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale contestate, fara a specifica cuantumul accesoriilor contestate, astfel incat se va considera contestatia ca fiind formulata pentru accesoriile totale calculate prin decizia de impunere in suma de ... lei.

3.1. Referitor la capatul de cerere privind accesoriile in suma totala de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument si nu isi fundamenteaza legal contestatia, pentru aceasta suma contestatia fiind nemotivata.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. F-BT .../2011 organele de inspectie fiscala au calculat ca pentru diferenta de impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei contestatoarea datoreaza majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei, iar pentru taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei contestatoarea datoreaza majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../2011, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ... lei. Accesoriile au fost calculate pentru perioada 25.07.2006 pina la 18.03.2011 potrivit prevederilor art. 120 si 120 indice 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contesta majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA in suma de ... lei, fara a prezenta nici un argument si nici o motivatie de fapt sau de drept in sustinerea contestatiei privind acest capat de cerere.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile Codului de procedura fiscala, republicat, si anume: **“Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: ... c) motivele de fapt si de drept”**... pe care se intemeiaza aceasta si prevederile pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/25.05.2011 (M.OF. 380/31.05.2011): **“Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**.

Intrucat prin contestatia depusa petenta nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor de intarziere aferente debitelor privind impozitul pe profit si TVA contestate; cotele de majorari aplicate; data de la care au fost calculate acestea, precum si faptul ca stabilirea majorarilor de intarziere reprezinta masura accesorie in raport cu debitele cu titlu de impozit pe profit si TVA, pentru neindeplinirea conditiilor procedurale contestatia petentei urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA in suma totala de ... lei.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 70 alin.(1), 207; 209 alin.(1) lit. a); 210; 213 alin.(1) si 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. I S.R.L. Botosani pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Art.2. Respingerea ca fara obiect a contestatiei pentru TVA in suma de ... lei.

Art.3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma de ... lei, reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,