



Ministerul Finanțelor Publice

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



Str. X Suceava
Tel : X
Fax : X

DECIZIA NR. 115

din 25.11.2011

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.A. SUCEAVA – CUI X,

prin administrator judiciar X SUCEAVA

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. X din 28.10.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. X/27.10.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 28.10.2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.A.**, str. X, județul Suceava.

S.C. X S.A. Suceava contestă Decizia de impunere nr. X/31.08.2011, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X/05.09.2011, **privind suma de X lei**, reprezentând:

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

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) 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. S.C. X S.A. Suceava contestă Decizia de impunere nr. X din 31.08.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 05.09.2011, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma de X lei, reprezentând X lei impozit pe profit, X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și X lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că în mod netemeinic și nelegal s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit aferent anului 2007 în sumă de X lei, accesorii în sumă de X lei și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Petenta precizează că nu a facturat cu întârziere lucrările menționate în procesul verbal, datorită faptului că erau lucrări în curs de execuție, facturarea fiind făcută în momentul în care nu a mai fost posibilă finalizarea lor.

Societatea precizează că, datorită faptului că D.J.D.P. Suceava nu a acceptat la plată situațiile parțiale de lucrări, a fost deschisă la Tribunalul Suceava o acțiune de obligare la plată, care se afla încă pe rolul instanței.

Contestatoarea susține că, în ceea ce privește facturile emise în anii 2007, 2008 și 2009, acestea au fost întocmite la datele când au fost semnate situațiile de lucrări și, chiar dacă o parte au fost emise după 15 zile lucrătoare, acest lucru nu a adus la plata cu întârziere a TVA la bugetul statului deoarece au fost înregistrate în registrul jurnal cu cele emise până pe data de 15 a lunii următoare prestării serviciului. Societatea precizează că o parte din recepții au fost efectuate după data de 15 a lunii următoare, dar înregistrarea la lucrări în curs de execuție și facturarea lor doar în lunile în care se putea face recepția până pe data de 15 ale lunii următoare, ar fi dus la înregistrarea taxei pe valoarea adăugată mai târziu decât prin facturarea la data recepției.

II. Prin Decizia de impunere nr. X din 31.08.2011, înregistrată sub nr. X din 05.09.2011, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-a stabilit în sarcina societății suma de X lei, reprezentând impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate la S.C. X S.A., organele de control au constatat că, în perioada 2007 – 2008, societatea a executat lucrări de întreținere drumuri județene, în baza unor contracte cadru, pentru care a întocmit situații de lucrări, beneficiar fiind X X Suceava.

Organele de control fac precizarea că până la data de 30.09.2010, dată până la care a fost făcută verificarea, societatea nu a întocmit facturi către beneficiar pentru aceste lucrări.

Prin raportul de inspecție fiscală se precizează că în contractul de lucrări nr. X/29.10.2007, la capitolul modalități de plată, se arată că achizitorul are obligația de a efectua plata în zece zile de la acceptarea facturii, pe baza situațiilor de lucrări întocmite de executant, verificate și acceptate de achizitor.

De asemenea, se precizează că în contract nu sunt prevăzute clauze care să stabilească date ulterioare acceptării situațiilor de lucrări pentru întocmirea și prezentarea facturilor către beneficiar.

Organele de control au stabilit că societatea ar fi trebuit să factureze lucrările în luna emiterii și acceptării situațiilor de lucrări. Astfel, pentru

perioada 2007 – mai 2008, societatea ar fi trebuit să factureze și să înregistreze venituri în sumă totală de X lei și un TVA aferent de X lei.

Organele de control precizează că lucrările executate la valoarea de cost de producție au fost înregistrate în cont 332 și 711 în luna decembrie 2008, valoarea totală la cost de producție pentru lucrările executate în lunile august – septembrie 2007 și ianuarie – iunie 2008 fiind de X lei, cheltuielile aferente acestor lucrări fiind înregistrate în perioadele în care s-au efectuat.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au mai constatat că societatea nu a facturat la termenul legal lucrări efectuate conform contract X/25.09.2008, factura fiind întocmită la data de 23.06.2010, valoarea lucrărilor fiind de X lei (TVA de X lei).

Organele de control precizează că societatea trebuia să înregistreze venituri după cum urmează: X lei în trimestrul III 2007, X lei trimestrul I 2008 și X lei în trimestrul II 2008.

Pentru trimestrul III 2007, organele de control au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei, cu un impozit pe profit în sumă de X lei. Cheltuielile aferente acestor lucrări au fost înregistrate în anul 2007 fără a se înregistra producția în curs.

În anul 2008, societatea a înregistrat cheltuielile aferente lucrărilor efectuate în anul 2008. Pentru trimestrul I 2008, organele de control au stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei, cu un impozit pe profit de X lei. Pentru trimestrul II 2008 organele de control au stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei, cu un impozit pe profit de X lei. Pentru trimestrul IV 2008, controlul a stabilit un venit suplimentar de X lei, aferent lucrărilor efectuate pentru drumul comunal X, lucrări care trebuiau facturate în luna decembrie 2008, venituri care trebuiau luate în calcul la stabilirea venitului impozabil de declarat prin declarația 101 la data de 15.04.2009. Se precizează că aceste lucrări au fost facturate în luna iunie 2010.

În luna decembrie 2008, societatea a înregistrat prin cont 711 producția în curs de execuție aferentă lucrărilor executate în anii 2007 – 2008 pentru DJDP și pentru Primăria X, valoarea producției în curs de înregistrare fiind de X lei, incluzând astfel și producția pentru lucrările din 2007. Profitul impozabil suplimentar stabilit de către organele de control pentru anul 2008 este de X lei, după scăderea producției în curs rezultând că societatea a declarat în plus pentru anul 2008 un profit impozabil în sumă de X lei și un impozit pe profit în plus în sumă de X lei.

Organele de control au stabilit că se compensează impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2007 cu impozitul pe profit declarat în plus pentru anul 2008. Astfel, impozitul pe profit suplimentar pentru anul 2007 este în sumă de X lei.

Impozitul pe profit suplimentar a fost stabilit în baza prevederilor art. 19 alin. 1, art. 134¹ alin. 4 și art. 134² alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct. 13 din H.G. nr. 44/2004.

Pentru întârzierea la plată a impozitului pe profit în sumă de X lei, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei, în baza prevederilor art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada verificată, respectiv 01.10.2006 – 30.09.2010, organele de control au constatat că societatea a întocmit facturile reprezentând contravaloare prestări servicii întreținere drumuri înregistrând în evidența contabilă aceste facturi cu întârziere (după data de 15 ale lunii următoare efectuării lucrărilor), fapt ce a determinat calcularea de majorări de întârziere în urmă de X lei, conform prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003.

De asemenea, organele de control au constatat că SC X SA nu a întocmit în termenul legal facturi pentru lucrările efectuate în perioada august - septembrie 2007, ianuarie – decembrie 2008, pentru aceste lucrări fiind întocmite factura nr. X/20.11.2010 în valoare de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei, iar pentru lucrarea Drum comunal X a întocmit factura nr. X/23.06.2010 în valoare de X lei și TVA aferentă de X lei.

Organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei până la data de 27.12.2010. Pentru întârzierea la plata sumei de X lei, de la data de 01.07.2010 și până la data de 30.09.2010, s-au calculat penalități de X lei.

Astfel, organele de control au calculat accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, în baza prevederilor art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

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 impozitul pe profit în sumă de X lei și accesoriile aferente de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care a efectuat diverse lucrări de întreținere drumuri județene în anii 2007 și 2008 pentru care a întocmit situații de lucrări și a înregistrat cheltuieli în cursul anilor 2007 și 2008, dar nu a înregistrat veniturile aferente în cursul anilor în care au fost realizate.

În fapt, organele de control au constatat că, în perioada 2007 – 2008, societatea a executat lucrări de întreținere drumuri județene, în baza unor contracte cadru, pentru care a întocmit situații de lucrări, beneficiar fiind XX Suceava.

Organele de control fac precizarea că până la data de 30.09.2010, dată până la care a fost făcută verificarea, societatea nu a întocmit facturi către beneficiar pentru aceste lucrări.

S-a constatat de asemenea că societatea nu a facturat la termenul legal, în anul 2008, lucrări efectuate conform contract X/25.09.2008, factura fiind întocmită la data de 23.06.2010, valoarea lucrărilor fiind de X lei (TVA de X lei).

Organele de control precizează că societatea trebuia să înregistreze venituri după cum urmează: X lei în trimestrul III 2007, X lei trimestrul I 2008 și X lei în trimestrul II 2008.

S-au stabilit venituri suplimentare și profitul impozabil suplimentar după cum urmează:

1. Anul 2007:

- pentru trimestrul III 2007, s-a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei cu un impozit pe profit în sumă de X lei, cu termen de plată 25.10.2007.

2. Anul 2008:

- pentru trimestrul I 2008 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei, cu un impozit pe profit suplimentar de X lei, cu termen de plată 25.04.2008;

- pentru trimestrul II 2008 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei cu un impozit pe profit de X lei cu termene de plată 27.07.2008;

- pentru trimestrul IV 2008 s-a stabilit un suplimentar de X lei aferent lucrărilor efectuate pentru drum comunal X, lucrări care au fost facturate în luna iunie 2010;

- în luna decembrie 2008, societatea a înregistrat prin cont 711 producția în curs de execuție aferentă lucrărilor executate în anii 2007 – 2008 pentru DJDP și pentru Primăria X, valoarea producției în curs de înregistrare fiind de X lei, incluzând astfel în anul 2008 și producția în curs pentru lucrări din 2007. Profitul impozabil suplimentar stabilit de către organele de control pentru anul 2008 este de X lei, după scăderea producției în curs rezultând că societatea a declarat pentru anul 2008 un profit impozabil declarat în plus în sumă de X lei și un impozit pe profit în plus în sumă de X lei.

Organele de control au stabilit că se compensează impozitul pe profit suplimentar stabilit pentru anul 2007 cu impozitul pe profit declarat în plus pentru anul 2008. Astfel, impozitul pe profit suplimentar pentru anul 2007 este în sumă de X lei.

Pentru întârzierea la plată a impozitului pe profit în sumă de X lei, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 19** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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.”

- Pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

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

Din textele de lege citate mai sus rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în perioada 2007 – 2008, petenta a efectuat lucrări de întreținere drumuri județene pentru care există contracte încheiate și au fost întocmite situații de lucrări, dar nu au fost emise facturi până la data de 30.09.2010, dată până la care s-a efectuat verificarea.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a efectuat lucrări de amenajare drum comunal X pentru care avea obligația de emite facturi și de a înregistra veniturile în decembrie 2008, însă factura a fost emisă la data de 23.06.2010.

Petenta susține că nu a facturat cu întârziere lucrările menționate în procesul verbal, datorită faptului că erau lucrări în curs de execuție, facturarea fiind făcută în momentul în care nu a mai fost posibilă finalizarea lor.

Conform pct. 215 alin. 1 și 2 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene,

„215. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată.”

Din textele de lege citate mai sus, rezultă că veniturile din prestări servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de lucrări și servicii în curs de execuție pe seama veniturilor din producția stocată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a prestat lucrări de întreținere drumuri pentru care a înregistrat cheltuielile pe măsura efectuării lor dar nu a înregistrat veniturile aferente în perioada în care au fost realizate.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că lucrările executate în perioada august 2007 – septembrie 2007 și ianuarie – iunie 2008 au fost înregistrate la venituri prin conturile 332 și 711 la valoarea de cost de producție de X lei, în luna decembrie 2008, cheltuielile aferente acestor lucrări fiind înregistrate în perioada în care s-au efectuat.

Prin contestația formulată, societatea susține că facturarea a fost făcută în momentul în care nu a mai fost posibilă finalizarea lor, datorită faptului că beneficiarul D.J.D.P. Suceava nu a acceptat la plată situațiile parțiale de lucrări.

Pct. 45 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede:

„45. - Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”

Conform principiului independenței exercițiului citat mai sus, trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

La pct. 13 din același act normativ se prevede că:

„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.”

Conform acestor prevederi legale, veniturile sau cheltuielile care au fost înregistrate eronat sau au fost omise la înregistrare, se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de lege.

Din cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile legale, societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente în perioada fiscală în care au fost realizate, indiferent de data încasării lor.

Prin contestația formulată petenta precizează că nu a facturat cu întârziere lucrările menționate în procesul verbal, datorită faptului că erau lucrări în curs de execuție, facturarea fiind făcută în momentul în care nu a mai fost posibilă finalizarea lor, însă nu aduce nici un argument legal și nu depune nici un document în susținerea cauzei.

La art. 64 și 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

ART. 64

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

ART. 65

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Conform acestor prevederi legale, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

De asemenea, conform prevederilor legale, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu aduce argumente, dovezi sau documente în sprijinul contestației, care să influențeze constatările organelor de control.

Din cele prezentate mai sus și având în vedere faptul că societatea a efectuat diverse lucrări de amenajări drumuri în cursul anilor 2007 și 2008, pentru care nu a înregistrat veniturile aferente, facturile fiind emise mult mai târziu, în anul 2010, rezultă că în mod legal organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, incluzând în baza de calcul veniturile aferente lucrărilor de amenajări drumuri prestate în cursul anilor 2007 și 2008.

Având în vedere cele prezentate mai sus și în baza prevederilor legale incidente speței, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. X S.A. Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr. X/05.09.2011, **privind impozitul pe profit în sumă de X lei și X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit**, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” (*accesoriul urmează principalul*).

2. Referitor la majorările de întârziere în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care a efectuat diverse lucrări de întreținere drumuri județene în anii 2006, 2007 și 2008 pentru care a întocmit situații de lucrări dar nu a emis facturile și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în termenul legal.

În fapt, în urma verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2006 – 30.09.2010, organele de control au constatat următoarele:

a) societatea a întocmit cu întârziere facturile reprezentând contravaloare prestări servicii întreținere drumuri, înregistrând în evidența contabilă aceste facturi cu întârziere (după data de 15 ale lunii următoare efectuării lucrărilor), fapt ce a determinat calcularea de majorări de întârziere în urmă de X lei, conform anexei 3 la raportul de inspecție fiscală.

b) SC X SA nu a întocmit în termenul legal facturi pentru lucrările efectuate în perioada august - septembrie 2007, ianuarie – decembrie 2008, pentru aceste lucrări fiind întocmite factura nr. X/20.11.2010 în valoare de X lei și TVA aferent în sumă de X lei, iar pentru lucrarea Drum comunal X a întocmit factura nr. X/23.06.2010 în valoare de X lei și TVA aferent de X lei.

După cum rezultă din anexa 4 la actul de control, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aferentă valorilor situațiilor de lucrări, care trebuia colectată în luna în care s-au emis situațiile de lucrări până la luna septembrie 2010, având în vedere că societatea a întocmit factura în luna noiembrie 2010, iar pentru lucrarea Drum comunal X a stabilit TVA colectată în sumă de X lei pentru luna decembrie 2008.

Conform anexei 5, pentru întârzierea la plată a sumei de X lei, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei până la data de 27.12.2010, iar de la data de 01.07.2010 și până la data de 30.09.2010 s-au calculat penalități de X lei.

Organele de control au calculat accesorii în sumă totală de X lei (pct. b +a), aferente taxei pe valoarea adăugată colectată cu întârziere, aferentă lucrărilor executate.

În drept, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Art. 134 și 134¹ din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 134

„Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134^{^1}

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.

Din textele de lege citate mai sus rezultă că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea este definită ca fiind data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Conform prevederilor legale citate mai sus, exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, dată care determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a întocmit cu întârziere facturile reprezentând contravaloare prestări servicii întreținere drumuri, înregistrând în evidența contabilă aceste facturi cu întârziere (după data de 15 ale lunii următoare efectuării lucrărilor).

De asemenea, rezultă că în perioada august - septembrie 2007, ianuarie - decembrie 2008, SC X SA a efectuat lucrări de amenajare drumuri, pentru aceste lucrări fiind întocmită factura nr. X/20.11.2010 în valoare de X lei și TVA aferent în sumă de X lei, iar pentru lucrarea Drum comunal X a întocmit factura nr. X/23.06.2010 în valoare de X lei și TVA aferent de X lei.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru lucrările respective, societatea a întocmit situații de lucrări la data

efectuării lor, însă facturile au fost întocmite mult mai târziu, respectiv în anul 2010, societatea colectând astfel cu întârziere taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la facturare, sunt aplicabile prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 155

„Facturarea

(1) 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 lucrătoare 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 lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Conform acestui text de lege, persoana impozabilă care efectuează o prestare de servicii trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

După cum am arătat mai sus, faptul generator în cazul prestărilor de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a efectuat lucrări de amenajări drumuri pentru care a întocmit situații de lucrări pe măsura efectuării lor, dar a colectat taxa pe valoarea adăugată și a emis facturi cu întârziere, fiind astfel încălcate prevederile art. 155 din Codul fiscal, citat mai sus, conform căruia factura trebuie emisă cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care au fost întocmite situațiile de lucrări.

Prin contestația formulată, societatea susține că facturile au fost întocmite la datele când au fost semnate situațiile de lucrări și, chiar dacă o parte au fost emise după 15 zile lucrătoare, acest lucru nu a adus la plata cu întârziere a TVA la bugetul statului deoarece au fost înregistrate în registrul jurnal cu cele emise până pe data de 15 a lunii următoare prestării serviciului, însă nu aduce nici un argument legal și nu depune nici un document în susținerea cauzei.

La art. 64 și 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

ART. 64

*„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile
Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului
constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte
acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de
impunere.”*

ART. 65

*„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale
(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat
la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Conform acestor prevederi legale, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

De asemenea, conform prevederilor legale, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu aduce argumente, dovezi sau documente în sprijinul contestației, care să combată constatările organelor de control.

Având în vedere prevederile legale incidente speței și faptul că petenta a înregistrat și declarat cu întârziere taxa pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor efectuate, rezultă că în mod egal organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată colectată cu întârziere.

Referitor la calculul majorărilor de întârziere, sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 119

*„Dispoziții generale privind majorări de întârziere
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a
obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”*

ART. 120

*„Majorări de întârziere
(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere,
începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data
stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

Conform O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010, art. 119 și art. 120 se modifică și vor avea următorul cuprins:

ART. 119

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

ART. 120

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

ART. 120¹*

„Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale de către debitor, se datorează după acest termen majorări, pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că, începând cu data de 01.07.2010, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței și faptul că petenta a declarat și achitat cu întârziere taxa pe valoarea colectată aferentă lucrărilor de amenajări drumuri, rezultă că în mod legal organele fiscale au calculat obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care urmează a **se respinge contestația privind accesoriile în sumă de X lei, ca neîntemeiată.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, art. 134, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 45 și pct. 215 alin. 1 și 2 din O.M.F.P. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 64, art. 65, art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se:

D E C I D E :

Respingerea contestației formulate de S.C. X S.A. Suceava, împotriva Deciziei de impunere nr. X/31.08.2011, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. X/05.09.2011, **privind suma de X lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Suceava în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.