



## Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finantelor Publice  
a Județului Vâlcea



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

### DECIZIA NR.... din ...09.2011

**privind modul de soluționare a contestației formulate de SC E. SRL Rm.Vâlcea, ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din ....08.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, cu adresa nr.... din ....08.2011 asupra contestației formulate de SC E. SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.... din ...08.2011 .

Contestația are ca obiect suma de ... lei stabilită prin decizia de impunere nr.F-VL /....07.2011 și raportul de inspecție fiscală nr.F-VL nr./....07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de 26.07.2011, conform procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

.... lei impozit pe venitul microîntreprinderilor ;

.... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor .

Contestația este semnată de C. M. E. în calitate de administrator al SC E. SRL .

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală, contestația fiind transmisă prin poștă la data de 19.08.2011.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. E. S.R.L** înregistrată sub nr.... din 22.08.2011 .

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

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

Petenta contestă Decizia de impunere nr.F-VL ....07.2011, motivând următoarele :

**În ceea ce privește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei**, petenta susține că în anul 2008, SC E. SRL s-a angajat să efectueze lucrări de consultanță pentru SC E. SRL, în valoare de ... lei , care s-au plătit în avans , întocmindu-se facturile /...03.2008, respectiv factura /...06.2008 .

Petenta susține că aceste lucrări nu s-au mai efectuat , iar SC E. SRL nu a avut fonduri pentru a returna banii, motiv pentru care, în contabilitate, aceste avansuri sunt și în martie 2011 în soldul creditor al conului 419 .

Petenta menționează că în luna aprilie 2011 s-au realizat lucrări în valoare de ... lei în contul avansului primit în anul 2008, valoare care a diminuat soldul creditor al contului 419 "Clienți creditori " .

Referitor la personalul angajat în anul 2010, petenta arată că a realizat venituri din lucrări de servicii în sumă de ... lei având angajat pentru realizarea serviciului de cazare, cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată .

Petenta arată că întrucât nu au fost solicitări pentru cazare societatea și-a restrâns activitatea trimitând în șomaj angajații existenți, iar pentru activitatea de consultanță nu era nevoie de un angajat special pe acest post întrucât serviciul a fost realizat de administratorul firmei .

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

**SC E...I SRL** are sediul în județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/.../2004, cod unic de înregistrare ... .

**1) Impozitul pe venitul microîntreprinderilor** a fost verificat în baza Legii nr.571/2003 privind impozitul pe profit, HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, organele de inspecție fiscală constatând următoarele :

SC E. SRL a înregistrat în evidența contabilă 2 facturi fiscale emise de SC E. SRL, respectiv :

- factura seria ERC nr....din ....03.2008 în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, având înscrisă la denumirea serviciilor "avans lucrări întocmire documentație ";

- factura seria ERC nr.... din ....06.2008 în valoare de ... lei și TVA în sumă de ... lei, având înscrisă la denumirea serviciilor " avans lucrări consultanță " .

În evidența contabilă, SC Ercomi SRL a efectuat următoarea înregistrare contabilă :

411 = % .... lei  
**419 ... lei**  
4427 .... lei

Organele de control au constatat că potrivit fișei de cont analitic Client - SC E. SRL, la data emiterii celor două facturi sau anterior emiterii acestora SC E. SRL nu figurează cu avansuri încasate de la acest client și deci nu se justifică emiteria acestor două facturi cu mențiunea " avans lucrări întocmire documentație " , respectiv " avans lucrări consultanță " .

În perioada iunie 2008 - decembrie 2008 nu au mai fost emise facturi către SC E. SRL care să reprezinte prestări servicii efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr.... din 01.09.2004, suma de ... lei reprezentând soldul creditor al contului 419 clienți .

Organele de control au stabilit că societatea verificată a efectuat prestări de servicii în baza contractului de prestări servicii nr.... din 01.09.2004 înscrise în cele două facturi fără a înregistra venituri în sumă de ... lei aferente sumelor încasate de la SC E. SRL .

La veniturile impozabile în sumă de ... lei, echipa de control a stabilit că operatorul economic avea obligația înregistrării, declarării și achitării unui impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei prin aplicarea cotei de 2,5% asupra veniturilor impozabile .

Astfel, s-a concluzionat că nu au fost respectate dispozițiile art.22, lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.209, alin. 7.10.1 din Ordinul 1752/2005 și art.107 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei **RON** reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor și majorări de întârziere aferente, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală este legal datorată de **SC E. SRL**.

**1) Referitor la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare a contestației se pot pronunța asupra legalității impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză completă asupra prestărilor de servicii ce le-ar fi efectuat petenta .**

**În fapt**, în lunile martie și iunie 2008 SC E. SRL a înregistrat în evidența contabilă, două facturi fiscale emise de SC Erhan SRL în valoare de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând "avans lucrări întocmire documentație " și " avans lucrări consultanță " .

În evidența contabilă, SC Ercomi SRL a efectuat următoarea înregistrare contabilă :

411 = % .... lei

**419 ... lei**

4427 ..... lei

Potrivit fișei de cont analitic Client - SC Erh. SRL, la data emiterii celor două facturi sau anterior emiterii acestora SC E. SRL nu figurează cu avansuri încasate de la acest client .

În perioada iunie 2008 - decembrie 2008 nu au mai fost emise facturi către SC Erh. SRL care să reprezinte prestări servicii efectuate în baza Contractului de prestări servicii nr... din 01.09.2004, suma de ... lei reprezentând soldul creditor al contului 419 clienți .

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta ar fi realizat prestările de servicii către SC Erh. SRL, stabilind venituri impozabile suplimentare în sumă de ... lei și implicit impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei .

**În drept**, art.22, lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează următoarele :

#### **“ Obligațiile fiscale**

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege :

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat ;”

Secțiunea 7.10.1, pct.209, alin.1 din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează următoarele :

#### **“7.10.1. Venituri**

209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.”

Art.107 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ Cota de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este : 2% în anul 2007; **2,5% în anul 2008** ; 3% în anul 2009.”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că orice contribuabil are obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat .

În ceea ce privește categoria veniturilor care se includ în baza de impozitare, se reține că în aceasta se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse, iar cota de impozitare care se aplică asupra veniturilor , în anul 2008, este 2,5% .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a înregistrat în evidența contabilă a anului 2008, respectiv în luna martie și iunie 2008, 2 facturi fiscale emise de SC Erh. SRL în valoare de ... lei, reprezentând “avans lucrări întocmire documentație “ și “avans lucrări consultanță “, fără ca aceasta să înregistreze în evidența contabilă venituri din prestări servicii .

Din contractul de prestări servicii nr./...09.2004 încheiat între SC E. SRL și SC Erh. SRL și anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că acesta are ca obiect “ Consultanță tehnică, întocmire documente autorizări ISCIR, raportarea situației autorizărilor la ISCIR - bilunar, întocmire și urmărire documente primare PM și PSI, lansarea și urmărirea de comenzi de lucru pentru At.Mecanic, loby pentru contractare lucrări .”

Potrivit literaturii de specialitate, contractul de prestări servicii reprezintă contractul prin care o parte, denumită prestator, **se obligă să presteze anumite servicii unei alte părți, denumite beneficiar, în schimbul unui preț** .

Analizând constatările cuprinse în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada iunie 2008-decembrie 2008 petenta nu a emis facturi de prestare servicii către SC E. SRL, așa cum este stipulat în

contractul de prestări servicii nr.... din ../...09.2004 și nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile aferente acestora .

Astfel, acestea au concluzionat că operatorul economic a efectuat prestările în baza Contractului de prestări servicii nr.../09.2004, fără a înregistra însă veniturile impozabile în sumă de ... lei .

*Considerentul avut în vedere de organele de inspecție fiscală, care a stat la baza stabilirii de venituri impozabile este acela că potrivit fișei de cont analitic, client - SC E. SRL , la data emiterii celor două facturi sau anterior emiterii acestora SC E. SRL nu figurează cu avansuri încasate de la acest client și deci nu se justifică emiterea acestor două facturi cu mențiunea “avans lucrări întocmire documentație”, respectiv “avans lucrări consultanță “*

Față de cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze constatări mult mai amănunțite cu privire la realizarea prestărilor de servicii, respectiv dacă acestea s-au efectuat sau nu, în ce anume au constatat acestea și dacă petenta avea personal angajat de specialitate pentru realizarea lor.

Astfel, organele de soluționare apreciază ca simpla constatare făcută de organele de control potrivit căreia “ SC E. SRL nu figurează cu avansuri încasate de la SC Erh. SRL și că la data de 31.03.2011 petenta figurează cu sold creditor al contului 419 Client - SC E. SRL “și deci nu se justifică emiterea celor două facturi de “avans lucrări întocmire documentație”, respectiv “avans lucrări consultanță “, nu reprezintă argumente suficiente pentru stabilirea de venituri impozabile și implicit de impozit pe veniturile microîntreprinderilor .

Dacă se are în vedere Nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală la data de 14.07.2011 și anexată în copie la dosarul cauzei, rezulta că la întrebarea nr.2 adresată administratorului societății cu privire la motivul pentru care nu au fost înregistrate venituri impozabile în cuantum de ... lei, acesta menționează următoarele :

“ E. SRL a achitat sumele facturate de către E. **pentru contractarea lucrării însă acestea nu au mai fost efectuate de către E.**, iar aceasta nici până acum (E.) nu a restituit sumele primite în baza documentelor menționate .”

În contestația formulată petenta susține că “ în anul 2008, SC E. SRL s-a angajat să efectueze lucrări de consultanță pentru SC E. SRL, în valoare de ...lei, care s-au plătit în avans, întocmindu-se facturile /...03.2008, respectiv factura /...06.2008 .

**Aceste lucrări nu s-au mai efectuat**, iar SC E. SRL nu a avut fonduri pentru a returna banii, motiv pentru care, în contabilitate, aceste avansuri sunt și în martie 2011 în soldul creditor al contului 419 .”

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu au solicitat explicații suplimentare de la administratorul societății, **cu privire la motivul pentru care nu au mai fost efectuate aceste prestări de servicii și dacă contractul de prestări servicii nr... din 01.09.2004, a fost sau nu reziliat .**

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să utilizeze mijloacele de probă prevăzute la art.49 din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală astfel :

“(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la :

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor ;

d) efectuarea de cercetari la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Totodata, trebuiau avute in vedere prevederile art.64 și art.65 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, care mentioneaza :

Art. 64

“Forta probanta a documentelor justificative și evidentelor contabile

**Documentele justificative și evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista 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[...]

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.”**

Ori analizând constatările cuprinse în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au realizat acest lucru astfel încât să se concluzioneze că operațiunile economice conform contractului de prestari servicii nr.. din 01.09.2004, s-ar fi derulat în realitate și astfel petenta să înregistreze în evidența contabilă veniturile impozabile din prestările de servicii .

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală în momentul stabilirii de venituri impozabile trebuiau să aibă în vedere dispozițiile pct.209,alin.1, pct.212, alin.1, lit.a, pct.215, alin.1 și 2 din Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care precizează următoarele :

“ 209. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din **activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.**

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

**a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;**

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."**

Analizând aceste dispoziții legale, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să stabilească dacă petenta a realizat, **în fapt**, aceste servicii, astfel încât aceasta să fie obligată să emită factură fiscală către clientul SC E. SRL și să înregistreze în contabilitate venituri impozabile .

În situația în care aceste servicii s-ar fi derulat în realitate, dar nu au fost facturate, atunci petenta ar fi avut posibilitatea să le înregistreze în contul 332 " Lucrări și servicii în curs de execuție " în corespondență cu contul 711 " Venituri din producția stocată ."

*Astfel, potrivit aceluiași act normativ, cu ajutorul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se ține evidența lucrărilor și serviciilor în curs de execuție existente la sfârșitul perioadei.*

Contul 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" este un cont de activ.

**În debitul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează:**

**- valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei (711).**

În creditul contului 332 "Lucrări și servicii în curs de execuție" se înregistrează :

- scaderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei."

Plecând de la aceste considerente și având în vedere dispozițiile art. 108, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru anul 2008, **se reține că în baza de impozitare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor nu se includ veniturile din variația stocurilor, cont 711.**

Astfel, "baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad :

**a) veniturile din variația stocurilor;**

b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;

c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;

d) veniturile din provizioane;

e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;

f) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii."

Având în vedere considerentele reținute anterior, se reține că organele de inspecție fiscală trebuiau să prezinte **în mod detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat sau nu operațiunile patrimoniale**, cu prezentarea consecințelor fiscale.

Raportat la dispozițiile OMFP nr.972/2006 privind aprobarea formularului " Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală", pct.2.1.2 și pct.2.1.3 din Instrucțiunile de completare a formularului, se rețin următoarele :

**“Punctul 2.1.2 : se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.**

Punctul 2.1.3 : se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

***Ori ca și consecință fiscală a faptei, așa cum a fost constatată, organele de inspecție fiscală aveau obligația precizării, în decizia de impunere, care reprezintă titlul de creanță susceptibil de a fi contestat, fapta constatată .***

Astfel, raportat la dispozițiile art.213 alin (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală, care stipulează că :” În solutionarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...] ” și având în vedere considerentele prezentate anterior, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de .. lei .

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.F-VL nr./...07.2011 - impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei și CAP III- impozit pe veniturile microîntreprinderilor din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ....07.2011 și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep., care precizează :

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

**2) Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus, debitul care le-a generat este incert .**

**În fapt,** potrivit deciziei de impunere nr. F-VL nr./...07.2011, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, din care contestate majorări de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările/penalitățile de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”** și întrucât potrivit considerentelor reținute anterior debitul în suma de



... lei urmează a fi reanalizat, pe cale de consecință și accesoriile aferente în sumă totală de ... lei, urmează să fie recalulate o dată cu acesta .

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

## **DECIDE**

Desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 - impozit pe veniturile microîntreprinderilor și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor din Decizia de impunere nr.F-VL nr./...07.2011 și în parte a CAP III- Impozit pe veniturile microîntreprinderilor și majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor din raportul de inspecție fiscală nr.F-VL nr./...07.2011 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate, pentru suma totală de de ... lei, din care : ... lei impozit pe venitul microîntreprinderilor, ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor .

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**