

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI

DECIZIA NR. 50

din 19.05.2008

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. S.A.

din localitatea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului sub nr.din 02.04.2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost
sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului – Activitatea
de Inspecție prin adresa nr. din 01.04.2008, înregistrată la Direcția
Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 02.04.2008,
cu privire la contestația formulată de **S.C. S.A.** din localitatea, str.
.....

S.C. S.A. contestă Decizia de impunere privind
obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.
din 26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a
municipiului sub nr. / 27.02.2008 și Decizia de nemodificare a
bazei de impunere nr./26.02.2008, înregistrată la Administrația
Finanțelor Publice a municipiului sub nr./27.02.2008, privind
impozitul pe profit, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. in
27.02.2008, privind suma delei, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente TVA.

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 este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. S.A. din localitatea, prin contestația
formulată precizează că prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că
societatea a desfășurat în perioada 2003 – 2007 pe lângă alte activități (în
proporție de aproximativ 10% față de activitatea de bază), activități
preponderente de cercetare – dezvoltare, care, potrivit Legii nr. 345/2002 și**

Legii nr. 571/2003, se încadrează la activități scutite de TVA. Organele de control au apreciat că activitatea de cercetare – dezvoltare este scutită fără drept de deducere și au aplicat regimul de taxare mixt, recalculând TVA aferentă operațiunilor taxabile pe bază de pro-rată.

Societatea consideră că rezultatele inspecției fiscale sunt eronate în ceea ce privește:

- legalitatea aprecierii ca nedeductibile a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în vederea desfășurării activității de cercetare – dezvoltare;

- în subsidiar, ignorând aspectul anterior, calculul eronat al taxei pe valoarea adăugată deductibilă (rezultat din calculul eronat al pro-ratei);

- influența recalculării taxei pe valoarea adăugată deductibile asupra impozitului pe profit datorat și plătit de societate.

În ceea ce privește legalitatea aprecierii ca nedeductibile a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în vederea desfășurării activității de cercetare – dezvoltare, societatea reproduce un fragment din scrisoarea Ministerului Economiei și Finanțelor, transmisă direcțiilor generale ale finanțelor publice, cu scopul reglementării unor aspecte fiscale legate de aplicarea legii cu privire TVA începând cu anul 2007, dată de la care activitatea nu mai este considerată operațiune scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată.

Societatea consideră că legiuitorul a avut în vedere că în situația existentă la 31.12.2006 taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziții destinate operațiunilor netaxabile (scutite), cum ar fi cercetarea – dezvoltarea în cadrul programelor specifice, este nedeductibilă în măsura în care aceasta este înscrisă în deconturile prezentate la plată finanțatorului.

De asemenea, menționează că taxa deductibilă nu poate fi o cheltuială a executantului, în condițiile în care rezultatul activității aparține finanțatorului, iar legea prevede că nu poate fi cheltuială suma care nu este aferentă veniturilor realizate.

Totodată menționează că activitatea de cercetare – dezvoltare este o activitate nonprofit, aspect care rezultă din egalitatea sumelor înscrise în deconturile pe baza cărora finanțatorul efectuează plata, deconturi în care nu sunt înscrise sumele aferente taxei pe valoarea adăugată, considerate „cheltuieli neeligibile”.

Societatea consideră că taxa pe valoarea adăugată deductibilă este egală cu cea colectată, întrucât activitatea pentru sine nu duce la obținerea de profit.

De asemenea, consideră că în situația în care taxa pe valoarea adăugată nu a fost înscrisă în deconturile către finanțator (MEC) nu a beneficiat de o dublă încasare și beneficiază de dreptul de deducere.

În ceea ce privește aspectul că taxa pe valoarea adăugată deductibilă s-a calculat eronat (rezultat din calculul eronat al pro-ratei), contestatoarea susține că a adus la cunoștința organelor de control despre modalitatea de desfășurare a activității de cercetare – dezvoltare în așa numitele consorții, iar în situația în care societatea este conducător de proiect acesta încasează contravaloarea contractelor, inclusiv pentru partenerii pe care îi are, distribuirea sumelor făcându-se în același mod în care s-a încasat contravaloarea lucrărilor executate pentru finanțator, pe bază de facturi sau cereri de plată, partenerii beneficiind la rândul lor de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată.

În această situație, sumele înscrise la venituri scutite la plata taxei pe valoarea adăugată, aferente activității de cercetare – dezvoltare, includ și sumele pe care le-a încasat în contul partenerilor societății și cărora le-a efectuat plățile prevăzute în contracte.

De asemenea, precizează că la stabilirea pro-ratei s-a luat în calcul suma reprezentând veniturile totale, inclusiv dreptul de creanță al partenerilor care beneficiază de dreptul de scutire prevăzut de lege, ceea ce a dus la efectuarea de erori de calcul al pro-ratei și implicit a sumei apreciate ca TVA deductibilă și ca TVA de plată.

Totodată, societatea prezintă situația plăților efectuate partenerilor din consorții și recalculază pro-rata pentru anii 2006-2007 și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, stabilind că pentru anul 2006 pro-rata este de 18 % și nu de 13 %, iar pentru anul 2007 este de 21 % și nu de 14 %, cât au stabilit organele de control, contestatoarea prezentând următoarea situație:

| PRIODA | TVA CALCULAT DE SOCIETATE | PRO-RATA | TVA RECALCULAT | VALOARE TVA DEDUSĂ NELEGAL (STABILITĂ SUPLIMENTR) |
|--------------|---------------------------|----------|----------------|---|
| 2003 | | | | |
| 2004 | | | | |
| 2005 | | | | |
| 2006 | | | | |
| 2007 | | | | |
| TOTAL | x | x | x | |

În ceea ce privește influența taxei pe valoarea adăugată deductibilă asupra impozitului pe profit datorat și plătit de societate, contestatoarea prezintă următoarea situație:

| PERIODA | VALOARE TVA | INFUENȚA PROFITULUI IMPOZABIL = | IMPOZIT SUPLI- | IMPOZIT ACHITAT | IMPOZIT ACHITAT |
|---------|-------------|---------------------------------|----------------|-----------------|-----------------|
|---------|-------------|---------------------------------|----------------|-----------------|-----------------|

| | DEDUSĂ ILEGAL | CHELTUIELI TVA x 16% | MENTAR | DE SOCIETATE | ÎN PLUS |
|--------------|---------------|----------------------|--------|--------------|---------|
| 2003 | | | | | |
| 2004 | | | | | |
| 2005 | | | | | |
| 2006 | | | | | |
| 2007 | | | | | |
| TOTAL | X | X | X | X | |

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. in 27.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. in 27.02.2008, organele de control au constatat că în perioada 2003 – 2007 S.C. S.A. a încheiat cu S.C.S.A. diverse contracte și subcontracte cu finanțare de la bugetul de stat – Ministerul Educației și Cercetării - - având ca obiect realizarea serviciilor de execuție a unor sisteme informatice, cum ar fi:

- conectarea comunității de cercetare științifică din nord – estul României pentru participarea la programele internaționale de cercetare în domeniul informaticii aplicate;

- platforma deschisă bazată pe tehnologii de comunicații mobile pentru servicii de orientare turistică zonală;

- ecotehnologii de integrare avansată a deșeurilor industriale pentru susținerea dezvoltării durabile.

Organele de control exemplifică în acest sens contractele de finanțare nr.....01.08.2006 și subcontractul de finanțare nr.....24.07.2006.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că în perioada 01.01.2003 – 31.12.2007 societatea verificată a realizat venituri din prestări servicii informatice către S.C.S.A., care au fost înregistrate în contabilitate în contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, în sumă totală delei, din care:

-lei în anul 2003;
-lei în anul 2004;
-lei în anul 2005;
-lei în anul 2006;
-lei în anul 2007.

Organele de control au constatat că pentru bunurile și serviciile achiziționate societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă, utilizând în deconturile de TVA pro-rata de 100 %, pe întreaga perioadă a anilor 2003 – 2005.

Totodată, s-a constatat că în perioada 2003 – 2005 societatea a realizat și înregistrat în evidența contabilă și alte operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, constând în venituri din

prestări servicii (servicii informatice, servicii specializate de concepție grafică asistată de calculator etc.) și livrări de bunuri, pentru care a colectat TVA aferentă.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că serviciile informatice executate de S.C. S.A. pentru S.C.S.A. sunt operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, fiind prevăzute și reglementate de art. 9 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 141 ali. 1 lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, având în vedere că societatea a efectuat atât operațiuni scutite fără drept de deducere, cât și operațiuni scutite cu drept de deducere, s-a stabilit că societatea verificată este persoană impozabilă în regim mixt, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor se determină în raport de gradul de utilizare a bunurilor sau prestațiilor de servicii la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, pe bază de pro-rată.

Organele de control au determinat pro-rata pentru anii 2003 – 2005 ca raport între operațiunile (veniturile) cu drept de deducere și operațiunile (veniturile) totale, din care s-au exclus livrările de bunuri de capital, rezultând următoarele procente: 33 % pentru anul 2003, 55 % pentru anul 2004, 38 % pentru anul 2005, 13 % pentru anul 2006 și 14 % pentru anul 2007.

Taxa pe valoarea adăugată de dedus în perioada fiscală a fiecărui an s-a determinat prin înmulțirea valorii taxei pe valoarea adăugată deductibilă înregistrată de societate cu pro-ratele calculate, rezultând o diferență de TVA dedusă ilegal în sumă de lei, astfel:

- TVA deductibilă calculată de societate =lei;
- TVA de dedus conform pro-ratei recalulate de organele de control =lei;
- valoare TVA dedusă ilegal = lei.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au stabilit pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007 o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei, iar pentru neplata în termen a acesteia au calculat accesorii în sumă de lei.

La stabilirea obligațiilor fiscale, organele de control au avut în vedere prevederile art. 22 alin. 4 lit. a) și 23 alin. 1 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, normele de aplicare a acesteia, art. 145 alin. 2 lit. a) și 147 alin. 1, 2, 5 și 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la impozitul pe profit, organele de control precizează că nu au constatat neconcordanțe între evidența contribuabilului și evidența Administrației Finanțelor Publice a municipiului (fișa analitică a contribuabilului).

În urma verificării efectuate, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2003 – 31.12.2007, organele de control au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. /26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. /27.02.2008.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea dreptul la deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri, în condițiile în care a desfășurat atât activități scutite cu drept de deducere, cât și activități scutite fără drept de deducere.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada 01.01.2003 – 31.12.2007 societatea verificată a realizat venituri din prestări servicii informatice în sumă totală de lei, care se încadrează în categoria operațiunilor scutite de TVA fără drept de deducere, dar și alte operațiuni, constând în venituri din prestări servicii (servicii informatice, servicii specializate de concepție grafică asistată de calculator etc.) și livrări de bunuri, pentru care datorează taxă pe valoarea adăugată.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a dedus integral taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a efectuat atât operațiuni scutite fără drept de deducere, cât și operațiuni scutite cu drept de deducere, motiv pentru care organele de control au stabilit că societatea verificată este persoană impozabilă în regim mixt, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor se determină în raport de gradul de utilizare a bunurilor sau prestărilor de servicii la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, pe bază de pro-rată.

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 23 din Legea nr. 345 / 2002** privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, unde se prevede că:

„(1) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și/sau serviciilor care sunt utilizate de către o persoană impozabilă pentru efectuarea atât de operațiuni ce dau drept de deducere, cât și de operațiuni care nu dau drept de deducere se determină în raport cu gradul de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor respective la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere.

(2) Modul de determinare a gradului de utilizare a bunurilor și/sau serviciilor la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere se stabilește prin normele de aplicare a prezentei legi.”

Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, la art. 61, la alin. (1) și (4) prevăd următoarele:

„(1) În sensul art. 23 din lege, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și/sau de servicii se exercită în funcție de gradul de utilizare a acestora la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, prevăzute la art. 22 alin. (4) din lege.[...]

(4) Pro rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, subvenții, alocații de la bugetul de stat sau bugetele locale, precum și orice alte venituri din care este finanțată activitatea.”

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (3) și art. 147 din Legea nr. 571 din / 2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Art. 145

Dreptul de deducere [...]

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]

Art. 147

Deducerea taxei pentru persoanele impozabile cu regim mixt

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, este denumită în continuare plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt.

(2) Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate de orice plătitor de taxă pe valoarea adăugată cu regim mixt se determină conform prezentului articol.

(3) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-un jurnal pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora se deduce integral.

(4) Achizițiile de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu în jurnalul pentru cumpărări, care se întocmește separat pentru aceste operațiuni, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora nu se deduce.

(5) Bunurile și serviciile pentru care nu se cunoaște destinația în momentul achiziției, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, se evidențiază într-un jurnal pentru cumpărări întocmit separat. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata. Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu procedura stabilită prin norme. [...]

(7) Pro-rata se determină ca raport între: veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestora, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere. În calculul pro-rata, la numitor se adaugă alocațiile, subvențiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, care realizează atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, calculează dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor achiziționate în regim mixt, conform prevederilor menționate.

Așa după cum rezultă din actele existente la dosarul cauzei, societatea contestatoare a realizat în perioada 2003 – 2007, atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, respectiv activitate de cercetare dezvoltare.

Conform prevederilor **art. 9 din Legea nr. 345 / 2002** privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, aplicabilă pentru anul 2003,

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele activități de interes general: [...]

(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare în programele nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică*). Sunt, de asemenea, scutite activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral”.

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederilor art. 141 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 126 din același act normativ, unde se prevede că:

„Art. 141

Scutiri pentru operațiunile din interiorul țării [...]

(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral; [...]

Art. 126

(4) Operațiunile impozabile pot fi: [...]

c) operațiuni scutite fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141.”

Potrivit Legii nr. 343 / 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 1, punct 140, de modificare a art. 161 din Codul fiscal,

„(19) În cazul contractelor ferme, încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv, se aplică prevederile legale în vigoare la data intrării în vigoare a contractelor, pentru următoarele operațiuni:

a) activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare pentru realizarea programelor, subprogramelor și proiectelor, precum și a acțiunilor cuprinse în Planul național de cercetare-dezvoltare și inovare, în programele-nucleu și în planurile sectoriale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările ulterioare, precum și activitățile de cercetare-dezvoltare și inovare finanțate în parteneriat internațional, regional și bilateral;”

Având în vedere că societatea a realizat activitate de cercetare, operațiune care este scutită fără drept de deducere, se conchide că acesta nu avea dreptul la deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește cele prezentate în scrisoarea Ministerului Economiei și Finanțelor, transmisă direcțiilor generale ale finanțelor publice, emisă cu scopul reglementării unor aspecte fiscale legate de aplicarea legii cu privire TVA începând cu anul 2007, dată de la care activitatea nu mai este considerată operațiune scutită de la plata taxei pe valoarea adăugată, invocată de contestatoare, nu sunt aplicabile speței, adresa respectivă referindu-se la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor privind activitatea de cercetare – dezvoltare după data intrării în vigoare a Legii nr. 343/2006, respectiv după 01.01.2007, și care nu privesc contracte încheiate până la data de 31 decembrie 2006.

Întrucât din actele existente la dosarul cauzei nu rezultă că societatea a efectuat operațiuni privind activitatea de cercetare – dezvoltare în baza unor contracte emise după intrarea în vigoare a Legii nr. 343/2006, nu poate fi avută în vedere adresa menționată.

Pentru activitatea de cercetare – dezvoltare realizată în anul 2007 se aplică prevederile legale valabile până la intrare în vigoare a Legii nr. 343 / 2006, respectiv scutirea de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, numai în cazul contractelor ferme încheiate până la data de 31 decembrie 2006 inclusiv.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că taxa pe valoarea adăugată deductibilă s-a calculat eronat (rezultat din calculul eronat al pro-ratei), în sensul că activitatea de cercetare – dezvoltare se desfășoară în așa numitele consorții și că în situația în care societatea este conducător de proiect aceasta încasează contravaloarea contractelor, inclusiv pentru partenerii pe care îi are, distribuirea sumelor făcându-se în același mod în care s-a încasat contravaloarea lucrărilor executate pentru finanțator, pe bază

de facturi sau cereri de plată, partenerii beneficiind la rândul lor de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, conform prevederilor menționate, la calculul pro-ratei se au în vedere toate veniturile obținute din operațiuni care dau drept de deducere, la numărător, iar la numitor veniturile de la numărător plus veniturile obținute din operațiuni care nu dau drept de deducere, inclusiv sumele primite de la bugetul de stat în scopul finanțării de activități scutite fără drept de deducere.

Potrivit contractelor de finanțare pentru execuție de proiecte, existente la dosarul cauzei, nr.15.09.2006,2006 și nr.02.10.2006, încheiate între, în calitate de autoritate contractantă, și S.C. S.A., în calitate de contractor, titularul finanțării de la bugetul de stat – Autoritatea Națională pentru Cercetare Dezvoltare este S.C. S.A.

Se reține că în situația în care societatea S.A. este titularul finanțării, aceasta are obligația înregistrării la venituri a sumelor încasate de la bugetul de stat pentru finanțare, conform prevederilor punctelor 5.2 și 5.3 din Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, și a punctelor 209 și 212 din Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, unde se prevăd următoarele:

„5.2 - 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. [...]

5.3 - Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind: [...]

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții (finanțarea activității de cercetare și alte finanțări) de care beneficiază unitatea;”

„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. [...]

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea”.

Se reține că în categoria veniturilor din exploatare se cuprind și veniturile din subvențiile de care beneficiază entitatea.

Având în vedere că potrivit contractelor existente la dosarul cauzei beneficiarul finanțării este **S.C. S.A.**, aceasta avea obligația înregistrării la venituri a sumelor încasate, sume ce se au în vedere la determinarea pro-ratei, pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată nedeductibile.

Având în vedere că societate a realizat atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, se conchide că este persoană impozabilă în regim mixt, situație în care dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor se determină în raport de gradul de utilizare a bunurilor sau prestărilor de servicii la realizarea operațiunilor care dau drept de deducere, pe bază de pro-rată, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei TVA, ca neîntemeiată.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și majorările de întârziere în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

2. Referitor la calculul impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă organele de control trebuiau să țină cont la determinarea impozitului pe profit de influența taxei pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, în condițiile în care în urma verificării efectuate au recalculat taxa pe valoarea adăugată deductibilă, pe bază de pro-rată.

În fapt, referitor la impozitul pe profit, organele de control precizează prin actele de control că nu au constatat neconcordanțe între

evidența contribuabilului și evidența Administrației Finanțelor Publice a municipiului (fișa analitică a contribuabilului).

În urma verificării efectuate, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2003 – 31.12.2007, organele de control au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. /26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. /27.02.2008, din care rezultă că nu au fost stabilite obligații suplimentare privind impozitul pe profit.

Societatea susține că organele de control nu au ținut cont de influența taxei pe valoarea adăugată deductibilă asupra impozitului pe profit datorat și plătit de societate, precizând că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, neadmisă de organele de control la deducere, impozitul pe profit a fost influențat pentru perioada 2003 – 2007 cu suma delei.

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 7 și 9 din Lege nr. 414 / 2002** privind impozitul pe profit, unde se prevăd următoarele:

“Art. 7

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]

Art. 9

(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859 / 2002, precizează următoarele:

„9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor. [...]

7.1. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform cap. II din lege.”

Începând cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se prevede că:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul

realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează următoarele:

„22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cheltuielile efectuate cu editarea publicațiilor care sunt înregistrate ca returnuri în perioada de determinare a profitului impozabil pe baza documentelor justificative și în limita cotelor prevăzute în contractele de distribuție, cu condiția reflectării în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor potrivit reglementărilor contabile, respectiv cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării pro-ratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli deductibile este înregistrată în costuri.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării pro-ratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli deductibile este înregistrată în costuri.

Potrivit actelor atacate, organele de control, cu toate că nu admit la deducere integral taxa pe valoarea adăugată, pe motiv că societatea a realizat activități scutite fără drept de deducere, la determinarea impozitului pe profit nu țin cont de acest aspect și nici nu prezintă măsuri legate de cheltuielile respective.

În urma verificării efectuate, pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2003 – 31.12.2007, organele de control emit Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. /26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. /27.02.2008, precizându-se că nu au fost stabilite obligații suplimentare privind impozitul pe profit, fără însă să precizeze cauzele pentru care nu au ținut cont de taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, ce au influențat asupra cheltuielilor societății.

Potrivit, **art. 7 alin. (2) și (3), art. 94 alin. (2) lit. a) și alin. (3) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

“Art. 7

Rolul activ

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt [...].

Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale [...]

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la: [...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale”.

Din textele de lege citate mai sus se rețien că organul de inspecție fiscală are obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, având în vedere toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Având în vedere că organele de control nu au ținut cont de influența taxei pe valoarea adăugată nedeductibilă asupra impozitului pe profit datorat și plătit de societate și nu prezintă cauzele pentru care nu au ținut cont de taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere, ce au influențat asupra cheltuielilor societății, urmează a se desființa Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. /26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. /27.02.2008, pentru

impozitul pe profit, în vederea reanalizării acestei creanțe bugetare, ținând cont de cele prezentate în prezenta decizie.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, potrivit cărora:

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

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 9 și 23 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, art. 61, la alin. (1) și (4) din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, art. 21, 126 , 141 și 145 alin. (3) și art. 147 din Legea nr. 571 din / 2003 privind Codul fiscal, art. 1, punct 140 din Legea nr. 343 / 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctelor 5.2 și 5.3 din Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, și punctelor 209 și 212 din Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 7 și 9 din Lege nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859 / 2002, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 7 alin. (2) și (3), art. 94 alin. (2) lit. a) și alin. (3) lit. e), art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. S.A.** din localitatea împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr. in 27.02.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. in 27.02.2008, privind suma delei, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente TVA.

- **Desființarea** Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr./26.02.2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului sub nr./27.02.2008, privind impozitul pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze la reanalizarea acestuia, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal, în vederea reanalizării impozitului pe profit, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru impozitul pe profit, pentru care s-a dispus desființarea deciziei de nemodificare a bazei de impunere, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

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

TVA: - stabilirea taxei pe valoarea adăugată pe bază de pro-rată

- art. 23 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată;
- art. 145 alin. (3) și art. 147 din Legea nr. 571 din / 2003 privind Codul fiscal;
- art. 9 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată;
- art. 141 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal;

IMPOZIT PE PROFIT: - deductibilitatea fiscală a diferențelor de TVA din pro-rata stabilite în urma inspecției fiscale

- art. 7 și 9 din Lege nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit;
- art. 7 alin. (2) și (3), art. 94 alin. (2) lit. a) și alin. (3) lit. e) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată;