

## D 83

Societatea X a fost beneficiara unui împrumut nerambursabil în anul 2005. Din această sumă, organul de control a scăzut veniturile reprezentând amortizarea investițiilor achiziționate și a impozitat cu 3% diferența, rezultând impozit venit microintreprinderi .

Art.108 litera c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal precizează ca baza impozabilă a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie "veniturile din orice sursă, din care se scad veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor.

În contradictoriu cu răspunsul dat de MFP București, răspunsul ANAF precizează: "Apreciem că, prevederile legale de mai sus stabilesc în mod expres care sunt veniturile ce se exclud din baza de impozitare a impozitului pe veniturile microintreprinderilor și, în consecință se poate trage concluzia că, din categoria veniturilor din exploatare se exceptează numai cota parte din subvențiile guvernamentale și altor resurse similare destinate finanțării investițiilor, corespunzător amortizării mijloacelor fixe înregistrate....".

Petenta consideră că la stabilirea obligațiilor fiscale ale unui contribuabil la baza controlului fiscal trebuie să stea temeiul legal și nu interpretarea legii prin aprecierea "se poate".

Aplicarea articolului 108 litera c) de către societate a fost coroborată cu

- art.20 litera e) care specifică : următoarele venituri sunt neimpozabile:"veniturile neimpozabile , prevăzute expres în acorduri și memoranduri aprobate prin acte normative";
- legea specială în baza căreia s-a primit finanțarea nerambursabilă , respectiv Memorandum de finanțare din 11.12.2002 dintre Guvernul României și CEE, care prevede în Titlul III acordarea de facilități:

- art.13 punctul 1:"plata impozitelor, a taxelor vamale și a taxelor de import nu va fi finanțată din finanțarea gratuită a CEE.";

- art.13 punctul 3 : "Contractele pentru livrări sau servicii oferite de firme românești , finanțate prin finanțare gratuită a CEE, nu vor fi supuse în statul beneficiarului plății TVA, timbrului fiscal sau taxelor de înregistrare ori altor impuneri fiscale având efect similar, indiferent dacă aceste taxe există sau urmează să fie instituite."

- art.13 punctul 4: "Persoanele fizice și juridice care execută contracte de cooperare tehnică finanțate din finanțarea gratuită a CEE, vor fi scutite de plata impozitului pe profit și pe venit în statul beneficiarului."

În fapt, societatea a calculat corect impozitul pe venit pentru anul 2005, aplicând prevederile art.108 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, scăzând împrumutul nerambursabil.

Finanțarea nerambursabilă a fost alocată în baza contractului în care Ministerului Integrării Europene este Autoritate Contractantă, având la bază cererea de finanțare nerambursabilă (proiect), bugetul care conține punctual cheltuielile eligibile, precum și Anexele I, II, III, IV, V, VI, VII din Ghidul solicitantului. Analizând bugetul, se vede faptul

ca impozitul pe veniturile microintreprinderilor nu era o cheltuiala eligibila, nu a fost admis ca element de cheltuiala.

Invocand prevederile art.108 si ale art.20 litera e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal petenta concluzioneaza ca : "daca la impozitul pe profit nu este impozitat in mod implicit si la impozitul pe venit este neimpozabil.", in caz contrar realizandu-se o discriminare negativa a microintreprinderilor in cazul finantarilor nerambursabile.

Avand in vedere faptul ca verificarea s-a facut ca urmare a solicitarii societatii contestatare, aceasta isi exprima obiectiile cu privire la calculul penalitatilor si a majorarilor de intarziere pentru perioada cuprinsa intre data solicitarii si data inceperii inspectiei fiscale.

**Cauza supusa solutionarii** o constituie legalitatea masurii dispusa de organul de control prin raportul de inspectie fiscala, privind recalcularea impozitului pe venit microintreprinderi prin aplicarea cotei de 3% asupra diferentei dintre suma reprezentand venituri din imprumuturi nerambursabile si contravaloarea amortizarii investitiilor inregistrate in perioada 01.04 -31.12.2005, in conditiile in care aceste venituri nu au fost impozitate de societatea contestatare motivat de faptul ca se incadreaza la exceptiile prevazute de art.108 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

**In fapt**, societatea X a beneficiat de un imprumut nerambursabil din care 94,41% finantat de autoritatea contractanta, respectiv Ministerul Intergrării Europene si Guvernul Romaniei si 5,59% finantat de societatea contestatare, pentru realizarea proiectului "Pachet de masuri active pentru ocupare - ACTIV" al carui obiectiv general il constituie : "Facilitarea accesului pe piata fortei de munca a celor aflati in cautarea unui loc de munca."

Parte din veniturile din imprumutul nerambursabil au fost inregistrate in anul 2005, in cont 758.2 "alte venituri din exploatare" si nu au fost luate in calcul de societate ca venituri impozabile pentru calculul impozitului pe veniturile microintreprinderilor, motivat de faptul ca se incadreaza la exceptiile prevazute de art.108 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Invocand adresa emisa de Ministerul Finantelor Publice organele de inspectie fiscala au calculat suplimentar un impozit pe venit microintreprinderi prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei calculata astfel: din veniturile totale reprezentand venituri din imprumuturi nerambursabile , s-au sczut veniturile reprezentand amortizarea investitiilor inregistrate in perioada 01.04-31.12.2005, diferenta fiind tratata conform prevederilor legale in vigoare, ca venit impozabil.

**In drept**, in conformitate cu prevederile Art. 108 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, **"(1) Baza impozabila a impozitului pe veniturile microintreprinderilor o constituie veniturile din orice sursa, din care se scad:**

- a) veniturile din vanzarea stocurilor;
- b) veniturile din productia de imobilizari corporale ori necorporale;
- c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a surselor guvernamentale ori a altor resurse pentru finantarea investitiilor;**
- d) veniturile din provizioane;
- e) veniturile rezultate din anularea datoriilor ori a majorarilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementarilor legale;
- f) veniturile realizate din despagubiri, de la societatile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii."

Fata de legea de baza, prin HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, referitor la aplicarea art.108, se fac urmatoarele precizari suplimentare:

"11. Microîntreprinderile platitoare de impozit pe venit organizeaza oi conduc contabilitatea potrivit Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

12. Baza impozabila asupra careia se aplica cota de 1,5%( respectiv 3%) este totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a "Conturi de venituri", cu excepția celor înregistrate în:

- "Stocurile";
- "Venituri din producția de imobilizari necorporale";
- "Venituri din producția de imobilizari corporale";
- "Alte venituri din exploatare" analitic reprezentând veniturile din cota-parte a subvențiilor guvernamentale și altor resurse similare pentru finanțarea investițiilor;
- "Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare" și "Venituri financiare din provizioane";
- veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare pentru pagubele produse la activele corporale proprii; precum și
- veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate către bugetul de stat, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale.

Referitor la speta supusa soluționării, Ministerul Finanțelor Publice face următoarele precizări:

"În conformitate cu prevederile art.108 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza impozabilă pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă din care se scad veniturile expres menționate în cadrul acestui articol.

Astfel, în cazul prezentat de dvs., potrivit art.108 alin.(1) lit.c) din același act normativ, din baza impozabilă pentru microîntreprinderi se scad veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile și nu pentru finanțarea cheltuielilor cu salariile, transport, benzina, telefon etc.... În condițiile în care subvențiile sau resursele similare primite nu au ca destinație finanțarea investițiilor acestea reprezintă venituri impozabile pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor."

Având în vedere că împrumuturile nerambursabile sunt asimilate subvențiilor pentru investiții, se reține că prin ORDIN Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, la funcțiunea contului 131 "Subvenții pentru investiții" se prevede că debitarea acestui cont se face cu "cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecute la venituri corespunzător amortizării calculate."

Intrucât prin actele normative invocate anterior, inclusiv prin adresa MFP se precizează că se exclude din baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor "c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor", organul de soluționare a contestației nu își poate însuși punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, care diminuează baza de impozitare numai cu amortizarea aferentă investițiilor realizate și nu cu valoarea investițiilor în sine.

Din prevederile Ordinului 306/2002 se desprinde înțelesul că aceste subvenții pentru investiții, respectiv împrumuturi nerambursabile, sunt evidențiate în creditul contului 131 "subvenții pentru investiții" și se trec la venituri corespunzător amortizării

calculate, deci sumele folosite pentru finantarea investitiilor se vor regasi la venituri numai pe masura amortizarii investitiilor.

Organul de solutionare a contestatiei apreciaza ca nu exista temei legal pentru a exclude din baza de impozitare numai partea reprezentand amortizarea investitiilor inregistrate in perioada 01.04-31.12.2005, ci intreaga valoare a investitiei finantata din imprumutul nerambursabil. in masura in care aceasta a fost inregistrata la venituri.

Asa cum s-a precizat si in adresa MFP invocata anterior, veniturile din exploatare reprezentand cota-parte a subventiilor guvernamentale si a altor resurse similare primite, care nu au ca destinatie finantarea investitiilor ci finantarea cheltuielilor cu salariile, transport, benzina, telefon, etc. acestea reprezinta venituri impozabile pentru determinarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

Intrucat, se impune recalcularea bazei impozabile pentru impozitul pe veniturile microintreprinderilor functie de cele precizate, in speta se vor aplica prevederile art.185 alin.(3) din **Ordonanta 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata**, care stipuleaza:”*Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.*”

Prin Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, punctul 12.7 se stipuleaza:” *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasiobiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*”