

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agentia Nationala de Administrare Fiscala**  
Directia generala de solutionare a contestatiilor

**DECIZIA NR.08/21.01.2005**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din Ministerul Finantelor Publice a fost sesizata de Directia controlului fiscal asupra contestatiei formulata de **SC "N" SRL** impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal incheiat .

Societatea contesta masurile stabilite prin procesul verbal incheiat de catre Directia controlului fiscal si are ca obiect

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.204 (1) din Codul de procedura fiscala, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existente la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

***I. Prin contestatia formulata, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:***

**1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**, contestatoarea sustine ca desfasoara activitate de comert exterior, respectiv export in sistem lohn si export de produse de marochinarie si articole de voiaj din piele si inlocuitori de piele, fapt recunoscut si de organele de control in procesul verbal.

Societatea sustine ca in perioada supusa controlului a intocmit documentatia necesara justificarii cotei zero de TVA, respectiv a regimului de scutire cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in concordanta cu actele normative emise de legiuitor si justifica exportul in sistem lohn prin contractele incheiate cu beneficiarii din strainatate, DVE-uri, DVI-uri temporare pentru materiile prime, facturile externe, documentele care atesta transportul international al bunurilor exportate, declaratiile de incasare valutara, documente care au fost inregistrate in evidenta contabila la valorile consemnate, in conturile de venituri si trezorerie.

Contestatoarea motiveaza ca organele fiscale au consemnat in anexa nr.8 Declaratiile vamale de export si Declaratiile de incasare valutara pentru perioada 1997-2003, ceea ce confirma realizarea exportului si incasarea acestuia in totalitate.

De asemenea, arata ca, pana la data de 31.12.2000, legiuitorul nu a prevazut obligatia intocmirii de facturi fiscale pentru justificarea exportului si considera ca existenta facturii fiscale nu este o problema de fond ci o problema de forma.

Societatea considera ca nu inlocuirea facturii fiscale constituie justificarea realizarii exportului, aceasta reprezentand un document de transpunere in lei a facturii externe, transpunere care se regaseste in inregistrarile contabile, in jurnalele de vanzari chiar daca nu au fost intocmite facturi fiscale, fapt consemnat in actul de control la cap.III pct.4 TVA colectata si sustine ca factura externa este singurul document recunoscut de partenerul extern in baza caruia se efectueaza plata.

Fata de cele de mai sus, societatea considera ca se incadreaza in prevederile OUG 17/2000 art.17 lit.b completata cu prevederile HG 401/2000 pct.9.3 - 9.5, respectiv prevederile Legii nr.345/2002 art.11 alin.1 lit.a) completate cu prevederile art.36 alin.2 din HG 598/2002 si beneficiaza de cota zero, respectiv scutirea cu drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

**2. Referitor la impozitul pe profit,** societatea sustine ca organele fiscale au procedat la recalcularea impozitului pe profit prin aplicarea cotei de 25%, fara a se acorda facilitatea fiscala pentru export referitoare la cota redusa prevazuta in OG nr.70/1994, completata cu OUG nr.217/1999 si Legea nr.189/2000, HG nr.402/2000, Legea nr.414/2002 si HG nr.859/2002.

Societatea nu intelege de ce pe perioada 01.01.2000 - 30.06.2002 nu s-a acceptat de catre organele de control cota redusa la impozitul pe profit, in conditiile in care a dovedit ca a respectat prevederile de mai sus, respectiv realizarea exportului, prin prezentarea

declaratiiilor vamale de export si a facturilor externe si incasarile din export, fapt consemnat de organele de control in anexa nr.8 la procesul verbal.

In ceea ce priveste perioada 01.07.2002 - 31.03.2003, contestatoarea sustine ca a facut dovada respectarii prevederilor legale pentru acordarea facilitatii referitoare la cota redusa de impozit pe profit aferenta exportului, respectiv realizarea exportului din activitate proprie justificata prin contractele incheiate cu beneficiarii externi, insotite de facturi externe, DVE si incasarea contravalorii acestuia printr-un cont bancar din Romania.

Totodata, contestatoarea mentioneaza ca, la Capitolul III pct.7 din procesul verbal se precizeaza ca societatea datoreaza o cota de 1% la "F" pentru incasarile in valuta din exportul bunurilor sau serviciilor realizate din activitatea proprie direct sau prin contract de comision, insa organul fiscal, desi nu recunoaste facilitatile fiscale aferente exportului nici la capitolul TVA si nici la capitolul impozit pe profit, este de acord cu constituirea si virarea "F", fond care s-a constituit doar de societatile care aveau activitate de export si beneficiau de cota redusa la impozitul pe profit.

In concluzie, solicita recalcularea impozitului pe profit utilizandu-se cota redusa ce se aplica exportatorilor in baza documentelor care atesta executarea exportului.

## ***II. Prin procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal au constatat urmatoarele:***

### **1. Referitor la TVA, perioada verificata a fost 01.01.1998 - 31.04.2003.**

Organele de control au constatat ca societatea a desfasurat in perioada verificata exclusiv activitati de export de productie si export in sistem lohn de produse de marochinerie si articole de voiaj din piele si inlocuitori de piele.

Totodata, s-a constatat ca societatea a inregistrat in jurnalul de vanzari operatiuni cu cota zero de TVA respectiv, export in sistem lohn pe perioada 01.01.1998 - 30.05.2002 si operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA respectiv, export in sistem lohn, pe perioada 01.06.2002 - 30.04.2003.

Astfel, pentru perioada 01.01.1998 - 31.05.2002, organele de control au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile impuse de OUG 17/2000 art.17 lit.B a) completat cu prevederile pct. 9.3 - 9.5 din HG 401/2000 privind justificarea exportului, intrucat societatea nu a

achizitionat de la RTC Holding SA facturi fiscale si nu a intocmit pentru activitatea de productie si export in sistem lohn facturi fiscale interne cu mentiunea "cota zero de TVA."

In conformitate cu prevederile cap IX pct.9.9 din HG 401/2000, organele de control au trecut la recalcularea TVA colectata prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor aferente bunurilor livrate la export.

Pentru perioada 01.06.2002 - 30.04.2003, s-a constatat ca societatea nu indeplineste conditiile impuse de prevederile art.11 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002 completat cu prevederile art.36.2 din HG 598/2002 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii 345/2002, intrucat nu a achizitionat de la RTC Holding SA facturi fiscale si nu a intocmit pentru activitatea de productie si de export in sistem lohn facturi fiscale cu mentiunea "scutit cu drept de deducere".

In conformitate cu prevederile art.35 din HG 598/2002, organele de control au trecut la recalcularea TVA colectata prin aplicarea cotei standard de 19% asupra veniturilor aferente bunurilor livrate la export.

Soldul contului 4424 "TVA de rambursat" la data de 30.04.2003 corespunde cu cererile de rambursare inregistrate la Administratia Finantelor Publice.

In ceea ce priveste TVA deductibila aceasta a fost recalculata de organele de control si ca urmare a costatarilor potrivit carora o parte din documentele de aprovizionare nu au fost intocmite conform HG nr.831/1997 si Legii nr.82/1991 precum si a faptului ca societatea nu a putut justifica achitarea TVA in vama .

Urmare a recalcularii TVA organele de control au stabilit in sarcina societatii TVA de plata, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

**2. Referitor la impozitul pe profit**, organele de control au constatat ca obiectul de activitate desfasurat de societate in perioada verificata, respectiv **01.01.1998-31.03.2003**, in conformitate cu statutul societatii, il constituie activitatea de productie si export in sistem lohn de produse de marochinerie realizate de catre societate in baza contractelor incheiate cu "N" SPA.

Justificarea efectuarii operatiunilor de export, inclusiv a operatiunilor de export in lohn s-a efectuat pe baza contractelor incheiate cu beneficiarul extern insotite de facturi, DVE-uri si/sau

DIV-uri, extrase de cont bancar, conform prevederilor HG 401/2000 si respectiv HG 859/2002.

Organele de control au constatat ca **pentru perioada 01.01.1998 - 31.12.1998**, conform prevederilor art.2 din OG 70/1994, cota de impozit pe profit aplicata de societate este de **38%**.

Pentru **perioada 01.01.1999-31.12.1999** impozitul pe profit se **reduce cu 50%** pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor din export in volumul total al veniturilor, in conformitate cu prevederile art.7 lit.b din OG 70/1994 iar pentru **perioada 01.01.2000 - 31.12.2002**, cota de impozit pe profit aplicata de societate a fost de **5%** in baza faptului ca societatea a incasat intr-un cont bancar din Romania venituri in valuta din exportul bunurilor realizate din activitatea de productie si export in sistem lohn de produse de marochinarie conform pct.9 din Legea nr.189/2001 si de **6% pentru perioada 01.01.2002-30.06.2002**. Conform art.III(1) din OUG nr.163/2001 calculata asupra ponderii veniturilor in valuta din activitatea de productie si export in sistem lohn.

**Pentru perioada 01.02.2000-30.06.2002**, organele de control au constatat ca societatea realizeaza activitate de productie si export in sistem lohn de produse de marochinarie iar documentele financiar-contabile in functie de specificul activitatii desfasurate nu indeplinesc conditiile de justificare a exportului pentru acordarea cotei reduce de impozit pe profit de 5% prevazuta de OG nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare si ale Legii nr.189/2001, societatea neachizitionand de la RTC Holding SA si neintocmind facturi fiscale care sa permita inregistrarea in evidentele contabile a contravalorii in lei a veniturilor obtinute.

**Pentru perioada 01.07.2002 - 31.03.2003**, organele de control au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.2(4) din Legea nr.414/2002 si ale art.7 din HG nr402/2000 completat cu pct.9.3 - 9.5 din HG nr.401/2000 si pct.28 din HG nr.859/2002 pentru acordarea cotei reduce de 6% intrucat societatea nu a achiziitonat de la RTC Holding SA si nu a intocmit facturi fiscale care sa permita inregistrarea in evidentele contabile a contravalorii in lei a veniturilor obtinute, astfel s-a recalculat impozitul pe profit pe perioada 01.02.2000 - 31.03.2003.

Totodata, rezultatul fiscal privind impozitul pe profit stabilit de societate a fost recalculat de organele de control si ca urmare a neacceptarii la deducere a:

- cheltuielilor inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc potrivit Legii contabilitatii 82/1991 conditiile de document justificativ si conditiile impuse de HG 831/1997 privind datele de identificare ale cumparatorului, sediul si codul fiscal al acestuia.

- sumele angajate la nivelul contractului de asociere in participatiune in favoarea partenerului contractual, intrucat societatea nu a respectat prevederile legale privind inregistrarea in contabilitate a asocierii in participatiune, deconturile dintre asociati efectuandu-se pe baza de factura fiscala in sume fixe si nu pe baza de decont.

- cheltuielilor de deplasare care depasesc limitele legale stabilite pentru institutii publice.

Astfel, s-a recalculat impozitul pe profit cu cota de 25% aplicata asupra profitului impozabil, influentat de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate in timpul controlului si s-a stabilit impozit pe profit, majorari de intarziere aferente, dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

***III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organului de control in raport cu actele normative invocate, se retin urmatoarele:***

**1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata,** cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de cota zero de TVA respectiv de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru activitatea de productie si export in sistem lohn, pe perioada 01.02.2000 - 31.12.2002, in conditiile in care nu a intocmit facturi fiscale cu mentiunea "*cota zero de TVA*" si/sau cu mentiunea "*scutit cu drept de deducere*", dar prezinta documente din care rezulta realitatea exporturilor in lohn.

Perioada supusa controlului este 01.01.1998 - 30.04.2003.

In fapt, in perioada verificata, **SC "N" SRL** a desfasurat activitate de productie si export in sistem lohn cu produse de marochinarie si articole de voiaj din piele si inlocuitori din piele si a aplicat cota zero de TVA pe perioada 01.01.1998 - 30.05.2000 iar in perioada 01.06.2002 - 31.12.2002 a inregistrat operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA pentru exportul in sistem lohn.

Organele de control nu au acordat cota zero de TVA pe perioada **01.02.2000-31.05.2002** pe considerentul ca societatea nu



indeplinește condițiile impuse de art.17 B lit.a) din OUG nr.17/2000 coroborat cu prevederile pct 9.5 din HG 401/2000 privind justificarea exportului, iar **pentru perioada 01.06.2002-31.12.2002** organele de control nu au acordat scutirea cu drept de deducere a TVA pentru activitatea de producție și de export în sistem lohn pe motiv că nu îndeplinește condițiile impuse de prevederile art.11 alin.1 lit.a) din Legea nr. 345/2002 completat cu prevederile art.36.2 din HG 598/2002 întrucât societatea nu a achiziționat de la RTC Holding SA și nu a întocmit facturi fiscale cu mențiunea “cota zero TVA” respectiv “scutit cu drept de deducere”.

În drept, **pe perioada 01.02.2000 - 31.05.2002** sunt aplicabile următoarele acte normative:

**Pe perioada 01.02.2000 - 14.03.2000** sunt incidente prevederile art.17 B lit.a) din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, așa cum a fost modificată prin OUG nr.215/1999 privind modificarea și completarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, conform cărora:

*“În România se aplică următoarele cote:*

*B. Cota zero pentru:*

*a) exportul de bunuri, efectuat de agenți economici cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României;”*

iar potrivit pct.9.11 din HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată:

***“Justificarea realității exportului de bunuri se face cu:***

*9.11. Pentru exportul realizat de unitățile care acționează în nume propriu:*

*a) factura externă;*

*b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;*

*c) documentele de transport internațional.”*

Pentru **perioada 15.03.2000 - 31.05.2002** sunt aplicabile prevederile art.17 B lit.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, conform cărora:

*“În România se aplică următoarele cote:*

*B. Cota zero pentru:*

*a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în*

*România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.”*

iar, potrivit pct. 9.5 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a **Ordonantei de urgență** a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

*“Pentru bunurile contractate cu beneficiari cu sediul în străinătate, care dispun livrarea către unități producătoare din țară în vederea prelucrării lor pentru bunuri de export destinate aceluiași beneficiar extern, beneficiază de cota zero atât unitățile exportatoare, cât și unitățile producătoare. **Unitățile exportatoare vor justifica cota zero pe baza documentelor prevăzute la pct. 9.3.[...].”***

Conform pct.9.3 din HG nr.401/2000 :

*“Pentru exportul realizat direct de unitățile care acționează în nume propriu, justificarea cotei zero se face cu:*

- a) factura externă;***
- b) declarata vamală de export, vizată de organele vamale;***
- c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;***
- d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută. “***

In vederea clarificării spetei Direcția generală de soluționare a contestațiilor s-a adresat Direcției generale de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat - care, prin adresa de răspuns, precizează:

*“Pentru exportul produselor compensatoare rezultate în urma procesului de perfecționare activă, reglementat de art.111 alin.1 lit.a) din Legea nr.141/1997 privind Codul vamal al României, unitățile exportatoare beneficiază de :*

*- cota zero a taxei pe valoarea adăugată conform art.17 lit.B.a) din Ordonanța Guvernului nr.3/1992, republicată astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.215/1999, **în perioada 01.02.2000 - 15.03.2000.***

***Justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată se face conform pct.9.11 din Normele pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.512/1998, cu factura externă, declarația vamală de export, vizată de organele vamale, documentele de transport internațional sau cu dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.***



- cota zero a taxei pe valoarea adaugata conform art.17 lit.B.a) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, **in perioada 15 martie 2000 - 01.06.2002;**

Justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adaugata se face conform pct.9.3 din Normele pentru aplicarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000, **cu factura externa, declaratia vamala de export, vizata de organele vamale, documentul care atesta efectuarea transportului international, dupa caz, in functie de conditia de livrare si cu dovada introducerii in banca a declaratiei de incasare valutara** sau, dupa caz, a incasarii contravalorii marfii in valuta.

[...]

**Ca urmare pentru aplicarea cotei zero de taxa pe valoarea adaugata in perioada 01.02.2000 - 01.06.2002 nu era necesara prezentarea facturii fiscale** “

In consecinta, nu se justifica neaplicarea de catre organele de control a cotei zero de TVA pentru exportul realizat de societate pe perioada **01.02.2000-31.05.2002** pe motiv ca nu a achizitionat si intocmit facturi fiscale cu mentiunea “*cota zero TVA*”, acest document neconditionand justificarea cotei zero pentru exportul in sistem lohn astfel ca se retine motivatia contestatoarei potrivit careia nu era necesara prezentarea facturii fiscale interne pentru justificarea exportului in lohn.

**Pe perioada 01.06.2002 - 31.12.2002** sunt aplicabile urmatoarele acte normative:

Conform art.12 lit.b) din Legea nr.345/2002 republicata, privind taxa pe valoarea adaugata:

“*Se scutesc de taxa pe valoarea adăugată următoarele operatiuni, cu conditia ca acestea să nu ducă la utilizare si/sau consumare finală:*

*b) bunurile realizate în regim de perfectionare activă, potrivit prevederilor cap. VII, sectiunea a IV-a, **art. 111** alin. (1) lit. a) din Legea nr. 141/1997, de persoane impozabile cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate si care din dispozitia acestora sunt livrate în antrepozite vamale aflate pe teritoriul României”*

iar potrivit art.36.2 din HG nr. 598 / 2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

“*Persoanele impozabile care au încheiat contracte de perfectionare activă cu beneficiari din străinătate si care realizează*

exportul sau, după caz, reexportul produselor compensatoare vor justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

**a) contractul încheiat cu beneficiarul din străinătate sau comanda acestuia;**

**b) autorizația pentru perfecționare activă, eliberată de organele vamale;**

**c) factura externă și factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere";**

**d) declarația vamală de export sau, după caz, de reexport, vizată de organele vamale, sau copie de pe declarația vamală de export ori, după caz, de reexport, întocmită de unitatea care realizează exportul/reexportul produselor compensatoare, în cazul unităților care au cesionat regimul de perfecționare activă;**

**e) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz."**

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că odată cu intrarea în vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv 01.06.2002, documentele pe baza cărora societatea beneficiază de scutirea cu drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru exportul în sistem lohn sunt cele menționate până la această dată **la care se adaugă factura fiscală pe care se înscrie "scutit cu drept de deducere"**, document care nu a fost achiziționat și întocmit de societate.

Cu adresa fără număr, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor societatea a transmis facturile fiscale, întocmite corespunzător cu facturile externe, pe perioada 04.02.2000 - 31.12.2002, pe care este înscrisă mențiunea "*prestări servicii cf. ctr. 001/99 coresp. f . ex. ...*" și având înscris pe fiecare factura fiscală numărul și data contractului și a facturii externe.

În vederea clarificării spetei Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat punctul de vedere și Direcției Generale Juridice din Ministerul Finanțelor Publice și Direcției Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, anexând punctul de vedere al Direcției generale de politici și legislație privind veniturile bugetului general consolidat prezentat în decizie.

Prin adresa de răspuns Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor Publice, menționează:

*“In atare imprejurari, urmeaza a se retine ca dreptul de a beneficia de facilitatile fiscale izvoraste din lege si se manifesta in conditiile respectarii acesteia, astfel ca, neintocmirea facturii fiscale, in opinia noastra, nu este de natura sa conduca la pierderea acestui drept, cu atat mai mult cu cat, pe de o parte, legea contabilitatii sanctioneaza nerespectarea reglementarilor cu privire la intocmirea si utilizarea documentelor justificative si contabile pentru toate operatiunile efectuate, iar pe de alta parte, nu trebuie ignorat faptul ca operatiunile in discutie au fost efectuate si probate cu documente justificative, factura fiscala fiind prezentat ulterior efectuarii controlului.*

*De asemenea, precizam ca, fata de prevederile Codului Fiscal, care instituie principiul prevalentei economicului, nu poate fi tagaduit continutul economic al operatiunilor efectuate (realitate confirmata si de directia de specialitate), tranzactii sustinute cu acte doveditoare (factura externa, declaratia valmala de export vizata de organele vamale, etc.).”*

La acest raspuns achieseaza si Directia Juridica din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala .

Cele doua puncte de vedere au fost transmise Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, care prin adresa de raspuns , precizeaza:

*“Urmare a adresei dvs. 342049/20.12.2004 privind contestatia formulata de SC “N” SRL, va facem cunoscut ca in urma analizarii punctelor de vedere ale Directiei generale juridice si Directiei juridice din cadrul ANAF si avand in vedere ca societatea in cauza prezinta la data solutionarii contestatiei toate documentele justificative prevazute la art.36 alin(2) din Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 aprobate prin Hotararea Guvernului nr.598/2002, **consideram ca aceasta poate beneficia de aplicarea scutirii de TVA cu drept de deducere pentru exportul de bunuri realizate in regim de perfectionare activa, in perioada in care actele normative in vigoare mai sus mentionate au fost in vigoare.**”*

Fata de cele retinute mai sus si avand in vedere ca societatea prezinta documente (factura externa, declaratia valmala de export vizata de organele vamale, etc.) care fac dovada realitatii exporturilor in lohn, **pentru perioada 01.06.2002 - 31.12.2002** societatea beneficia de facilitatea fiscala prevazuta de art.12 lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata respectiv de scutirea cu drept de deducere a TVA pentru exportul de bunuri in regim de perfectionare activa.

Avand in vedere faptul ca verificarea taxei pe valoarea adaugata s-a efectuat pentru solutionarea cererilor de rambursare depuse de societate, prin procesul verbal stabilindu-se ca aceasta nu poate beneficia de rambursarea TVA solicitata, iar suma TVA de plata, contestata de societate, este influentata cu TVA pentru care societatea beneficiaza de cota zero de TVA si de scutirea cu drept de deducere a TVA pe perioada 01.02.2000 - 31.12.2002 in temeiul art.9(3) din din OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice se va desfiinta procesul verbal pentru acest capitol urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, sa emita un nou act de impunere potrivit legii care va viza strict aceeasi perioada si acelasi tip de impozite sau taxe.

Pe cale de consecinta si avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va desfiinta procesul verbal si pentru majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere in vederea recalcularii acestora in functie de cele constatate la recalcularea TVA.

## **2. Referitor la impozitul pe profit, majorarile de intarziere aferente, dobanzile aferente si penalitatile de intarziere :**

**2.1. In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent exportului in lohn, majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente,** cauza supusa solutionarii este daca **SC "N" SRL** beneficiaza de facilitatea fiscala prevazuta de actele normative in vigoare pe perioada verificata pentru activitatea de productie si export in lohn respectiv, de cota redusa de impozit pe profit, in conditiile in care in perioada 01.02.2000 - 31.03.2003 nu intocmeste facturile fiscale dar prezinta documente din care rezulta realitatea exporturilor in lohn.

Perioada verificata : 01.02.2000 - 31.03.2003.

In fapt, dupa cum s-a retinut la cap.1, societatea a desfasurat activitate de productie si export in sistem lohn de produse de marochinarie in baza contractelor incheiate cu "N" SPA din Italia si a aplicat pentru perioada 01.02.2000 - 31.12.2001 cota de impozit pe profit de 5%, iar pentru perioada 01.01.2002 - 31.03.2003 cota de impozit pe profit de 6%.

**Pentru perioada 01.02.2000 - 31.03.2003**, organele de control nu au acceptat calculul impozitului pe profit cu cota redusa pentru veniturile realizate din exportul in lohn efectuat de societate pe motiv ca nu beneficiaza de facilitatile prevazute de actele normative in vigoare deoarece aceasta nu a achizitionat de la RTC Holding SA si nu a intocmit facturi fiscale interne care sa permita inregistrarea contravalorii in lei a veniturilor obtinute din export.

In drept, **pentru perioada 01.02.2000 - 31.06.2002** sunt aplicabile prevederile art.1 pct.7 din OUG nr.217/1999 pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, potrivit carora:

*“Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, precum și din prestări de servicii plătesc o cotă de impozit de 5% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Reducerea se calculează lunar, iar sumele aferente acesteia se repartizează ca surse proprii de finanțare.*

Potrivit art.3(1) din OUG nr.163/06.12.2001 privind reglementarea unor măsuri financiare:

*“(1) Cota de 5% prevăzută la art.7 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, va fi de 6% începând cu data de 1 ianuarie 2002.”*

Referitor la art.1(7) din OUG nr.217/1999, HG nr.402/ 2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prin care se prevede ca:

**“Justificarea efectuării operațiunilor de export se face pe baza acelorasi documente solicitate si în cazul taxei pe valoarea adăugată. “**

La pct.1 din prezenta decizie s-a retinut ca **pentru perioada 01.01.2000 - 31.05.2002**, sunt aplicabile prevederile art.17 B lit.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.9.3 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a **Ordonantei de urgentă** a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată conform carora societatea nu era obligata sa intocmeasca si facturi fiscale interne astfel ca, beneficiaza de facilitatile prevazute de actele normative in vigoare.



In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, asa cum s-a mentionat la pag.8 din decizie.

De asemenea, la acelasi pct.1 din decizie, in ceea ce priveste **perioada 01.06.2002 - 30.06.2002**, s-a retinut ca erau in vigoare prevederile art.12 lit.b) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.36(2) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, conform carora era necesara prezentarea de catre contestatoare, la data controlului, a facturilor fiscale interne inasa, potrivit punctelor de vedere solicitate directiilor legislative, respectiv Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, Directiei Generale Juridice din Ministerul Finantelor Publice si Directiei Juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala s-a retinut ca intrucat societatea a facut dovada justificarii exportului in regim de perfectionare activa cu documente (factura externa, declaratia vamala de export vizata de organele vamale, etc.) poate beneficia de facilitatile prevazute de actele normative in vigoare pe aceasta perioada.

Deci, avand in vedere ca justificarea exportului in regim de perfectionare activa se face, pe aceasta perioada, pe baza documentelor prevazute pentru taxa pe valoarea adaugata iar concluzia in cazul TVA a fost ca societatea beneficiaza de facilitatile fiscale prevazute pentru TVA, pe cale de consecinta societatea beneficiaza si de facilitatile fiscale prevazute pentru impozitul pe profit respectiv de cota redusa de impozit pe profit.

**Pe perioada 01.07.2002 - 31.03.2003**, in materie de impozit pe profit sunt aplicabile prevederile Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care, la art.2(4), prevede:

*"Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor și/sau al prestărilor de servicii, realizate din activitatea proprie, direct sau prin contract de comision, plătesc o cotă de impozit pe profit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Suma aferentă reducerii cotei de impozit pe profit de la 25% se repartizează la sfârșitul anului ca sursă proprie de finanțare, în limita profitului rămas după înregistrarea cheltuielii cu impozitul pe profit. Prestările de servicii pentru care se aplică cota de impozit redusă sunt cele pentru care beneficiarul prestării este în străinătate."*



Referitor la acest articol, HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prevede:

***“Justificarea efectuării operatiunilor de export, inclusiv a operatiunilor de lohn, se face pe baza contractelor încheiate cu beneficiarii externi, însoțite de facturi, DVE și/sau DIV, extrase de cont bancar.”***

Asa cum s-a retinut la pct.1 din decizie Directia Generala Juridica din Ministerul Finantelor Publice, a precizat:

*“[...] neintocmirea facturii fiscale [...] nu este de natura sa conduca la pierderea acestui drept, cu atat mai mult cu cat, pe de o parte, legea contabilitatii sanctioneaza nerespectarea reglementarilor cu privire la intocmirea si utilizarea documentelor justificative si contabile pentru toate operatiunile efectuate, iar pe de alta parte, nu trebuie ignorat faptul ca operatiunile in discutie au fost efectuate si probate cu documente justificative, factura fiscala fiind prezentata ulterior efectuării controlului [...]”*

astfel ca societatea beneficiaza de cota redusa de impozit pe profit si pe aceasta perioada.

Avand in vedere ca la determinarea impozitului pe profit de plata, contestat de societate, au fost luate in calcul si o serie de cheltuieli neacceptate la deducere pe perioada verificata respectiv, a cheltuielilor inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, a sumelor angajate in baza unui contract de asociere in baza decontului intocmit, altele decat cele rezultate pe baza decontului intocmit si a cheltuielilor cu deplasarile peste limitele legale, pentru care societatea nu aduce argumente prin contestatie precum si faptul ca Directia generala de solutionare a contestatiilor nu poate delimita impozitul pe profit pentru care societatea beneficiaza de cota redusa de impozitul pe profit datorat aferent cheltuielilor nedeductibile, in temeiul art.9(3) din din OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, se va desfiinta procesul verbal si pentru acest capitol in vederea recalcularii impozitului pe profit datorat bugetului si se va emite un nou act de impunere care va viza strict aceeasi perioada si acelasi tip de impozite sau taxe.

Pe cale de consecinta si avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va desfiinta procesul verbal si pentru majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de

intarziere in vederea recalcularii acestora in functie de recalcularea impozitului pe profit.

## **2.2 In ceea ce priveste;**

- **impozitul pe profit pe anul 1999;**
- **majorari de intarziere aferente;**
- **dobanzi aferente;**
- **penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,**

cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care contestatia nu este motivata.

In fapt, prin procesul verbal contestat, s-a dispus la plata impozitului pe profit aferent anului 1999.

Prin contestatia formulata societatea nu aduce motive de fapt si de drept din care sa rezulte alta situatie decat cea constatata de organele de control.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.3(1) lit.c) din OUG nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, potrivit carora:

*“(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde în mod obligatoriu următoarele:*

*c) arătarea motivelor de fapt si de drept pe care se întemeiază contestatia.”,*

Ca urmare, avand in vedere prevederile legale mentionate se va respinge contestatia ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art. 17B lit.a) din OG nr.3/1992, republicata, pct.9.11 din HG nr.512/1998, art.17B lit.a) din OUG nr.17/2000, pct.9.3 din HG nr.401/2000, art.12 lit.b) din Legea nr.345/2002, art.36 (2) din HG nr.598/2002, art.1(7) din OUG nr.217/1999 coroborat cu HG nr.402/2000, art.3(1) din OUG nr.163/2001, art.2(4) din Legea nr.414/2002 coroborat cu HG nr.859/2002 coroborate cu art.3(1) lit.c), art. 9(3), 9(4) din O.U.G. nr.13/ 06.02.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice si cu art.204 din OG nr.92/2003, se:

## **DECIDE**

1. Desfiintarea procesului verbal pentru;

- taxa pe valoarea adaugata;
  - majorari de intarziere aferente TVA;
  - dobanzi aferente TVA;
  - penalitati de intarziere aferente TVA;
  - impozit pe profit;
  - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
  - dobanzi aferente impozitului pe profit;
  - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- urmand ca organele de inspectie fiscala ale Directiei Controlului Fiscal prin alta echipa, sa intocmeasca un nou act de impunere conform legii.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **SC "N" SRL** pentru:

- impozit pe profit pe anul 1999;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel conform procedurii legale, in termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei.

Bun de tipar

**ANEXA LA DECIZIA NR.08/21.01.2005**

**IMPOZIT PE PROFIT**

-calcularea cotei reduse de impozit pe profit in cazul exportului direct si in lohn

**TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

-Justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adaugata aferenta activitatii de perfectionare activa

**PROCEDURA**

- Contestatie nemotivata