

## DECIZIA NR.181/18.01.2005

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu, a fost investita in baza art.178 (1) din O.G.92/2003 republicata, cu solutionarea contestatiei formulata de **S.C."X"**, impotriva Deciziei de impunere nr.XXX si a Raportului de Inspectie Fiscala intocmite de Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu in data de 26.11.2004.

Contestatia a fost depusa in data de 20.12.2004 incadrandu-se in termenul prevazut la art.176 (1) din O.G.92/2003 republicata, fiind inregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala Sibiu cu nr. /20.12.2004 iar la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Sibiu cu nr./30.12.2004.

Prin contestatia depusa, petenta solicita :

1. Anularea in parte a Deciziei de impunere nr./26.11.2004 si a Raportului de Inspectie emise de Activitatea de Inspectie Fiscala cu privire la :

- obligatiile fiscale suplimentare in suma de XXXXX lei reprezentand : XXXXX lei dobanzi si XXXXX lei penalitati aferente impozitului pe profit ;
- diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate la 30.09.2004 cu suma de XXXXX lei.

**2.** Exonerarea de la plata obligatiilor fiscale suplimentare in suma de XXXXX lei si pe cale de consecinta restituirea sumei de XXXXXX lei care a fost achitata bugetului de stat in baza cererii de compensare nr./24.11.2004.

**3.** Recalcularea pierderii fiscale cumulate inregistrata de societate la 30.09.2004 la suma deXXXXXX lei.

I. In sustinerea contestatiei petenta invoca urmatoarele :

**1.** Cu privire la suma de XXXXX lei dobanzi si penalitati de intarziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Interpretarea organului de inspectie fiscala este eronata din urmatoarele motive :

**a).** - facilitatile fiscale acordate agentilor economici prin legea speciala a impozitului pe profit (O.G.70/1994 republicata si Legea 414/2002) sunt recunoscute de legiuitor cumulativ tuturor contribuabililor care participa la realizarea bunurilor exportate, respectiv atat in beneficiul producatorilor directi cat si al subcontractantilor ;

- facilitati fiscale acordate agentilor economici prin legea speciala a impozitului pe profit (O.G.70/1994 republicata si Legea 414/2002) sunt recunoscute de legiuitor cumulativ tuturor contribuabililor care participa la realizarea bunurilor exportate, respectiv atat in beneficiul producatorilor directi cat si al subcontractantilor ;

- modalitatea de determinare a cotei reduse pentru profitul impozabil este prevazuta distinct de legiuitor pentru fiecare participant la realizarea bunurilor destinate exportului prin instructiunile emise pentru aplicarea legii impozitului pe profit ;

- interpretarea unitara a prevederilor legii fiscale se asigura de Ministerul Finantelor Publice prin norme metodologice, ordine si instructiuni publicate in Monitorul Oficial si nu prin raspunsuri adresate exclusiv organelor sale teritoriale, aduse la cunostinta contribuabililor doar cu ocazia inspectiei fiscale ;

- organul de inspectie fiscala a interpretat gresit prevederile O.G.79/2001 privind intarirea disciplinei economico-financiara aprobata prin Legea 59/2002 cu privire la interdictia acordarii tichetelor de masa de catre angajatorii care inregistreaza obligatii bugetare restante, intrucat prevederile susmentionate se refera exclusiv la agentii economici la care statul este actionar majoritar ;

- cheltuielile de transport inregistrate de societate pentru productia de export, in mod eronat au fost considerate nedeductibile fiscal pentru perioada 01.05.-18.12.2002, intrucat conditia de livrare prevazuta initial in contractul cu beneficiarul extern a fost modificata, aceste cheltuieli revenind in sarcina societatii.

Fata de cele prezentate se solicita anulara in parte a Deciziei de impunere nr./26.11.2004, recalcularea pierderii fiscale inregistrata de societate la 30.09.2004 cu suma de XXXXX lei si restituirea sumei de XXXXXX lei, suma reprezentand dobanzi si penalitati aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2001 trim.III si IV si anul 2002 trim.IV, compensate in timpul inspectiei fiscale la cererea societatii cu impozitul platit in plus de societate.

## II. Organul de inspectie fiscala prin actele de control intocmite, retine urmatoarele :

### **1. Cu privire la suma de XXXXXX lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.**

Perioada verificata : aprilie 2001 – septembrie 2004.

In urma verificarii modului de stabilire a impozitului a impozitului pe profit s-au constatat deficiente care au condus la diminuarea obligatiei datorate bugetului de stat, deficiente de natura :

#### **a). determinarii eronate a profitului impozitat cu cota redusa de impozit.**

Astfel, pe perioada 2001-2002 societatea in baza contractului de prestari de servicii incheiat cu partenerul italian "XXXX si in colaborare cu parteneri din tara produce articole de imbracaminte in sistem LOHN, pentru care beneficiaza de cota redusa de impozitare de 5% pe anul 2001 si 6% pe anul 2002.

La determinarea profitului impozitat cu cota redusa de impozitare, respectiv a ponderii veniturilor din export incasate in total venituri realizate de societate a inclus si veniturile din export realizate de societatile coparticipante la realizarea bunurilor exportate,

$$(K = \frac{\text{Venituri din export incasate}}{\text{Total venituri}} \times 100), \text{ denaturand nejustificat valoarea coeficientului K}$$

si respectiv a profitului impozitat cu cota redusa, cu influenta asupra impozitului pe profit datorat.

Ca urmare organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea coeficientului K, luand in calcul numai veniturile proprii, (excluzand veniturile realizate de subcontractanti).

**b).** acordarea tichetelor de masa angajatilor in perioada in care societatea inregistreaza obligatii fiscale restante ;

**c).** includerii in categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu transportul bunurilor exportate in valoare de XXXXX lei desi prin contractul de lohn incheiat cu partenerul extern, aceste cheltuieli sunt prevazute in sarcina beneficiarului.

Prin inregistrarea acestor cheltuieli, societatea a incalcat prevederile art.4 alin.(4) din O.G.70/1994 republicata si art.9 alin.(1) din Legea 414/2002.

Ca urmare s-a procedat la recalcularea impozitului pe profit datorat de societate stabilindu-se un impozit suplimentar in anul 2001 trim.III si IV si trim.IV 2002 in suma de XXXXX lei precum si reducerea pierderii fiscale stabilita de societate la 30.09.2004 cu suma de XXXXXX lei.

Pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar in trim.III si IV 2001 si trim.IV 2002 in suma de XXXXXX lei pentru perioada 25.10.2001 – 20.02.2002 si respectiv 26.09.2002 – 25.01.2003 s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in valoare totala de XXXXXX lei. Modul de calcul a dobanzii si penalitatilor de intarziere este redat in Anexele 10 si 11.

In timpul inspectiei fiscale suma de XXXXXX lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar a fost compensata la cererea societatii cu impozitul pe profit platit in plus (Adresa nr.24.11.2004).

**III.** Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada verificata, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele :

1. Referitor la contestarea sumei de XXXXXX lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

In urma verificarii au rezultat deficiente cu influente in nivelul impozitului pe profit datorat si anume :

a). stabilirea ponderii veniturilor din export incasate in totalul veniturilor realizate de societate.

In fapt, in baza contractelor incheiate cu partenerul italian XXX" si cu partenerii interni, produce in sistem lohn articole de imbracaminte. Calculeaza eronat ponderea veniturilor din export incasate in totalul veniturilor realizate de societate incluzand si veniturile realizate de partenerii interni care au contribuit la realizarea bunurilor, cu influenta in valoarea profitului impozabil, impozitat cu cota redusa, respectiv 5% pe anul 2001 si 6% pe anul 2002.

In drept, sunt aplicabile prevederile :

- art.7 din O.G.70/1994 republicata privind impozitul pe profit republicata, modificata prin O.U.G.217/1999 explicat in instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin H.G.402/2002 care precizeaza "in cazul operatiunilor de lohn de cota de 5% beneficiaza si contribuabilii care participa la realizarea bunurilor exportate proportional cu incasarile valutare justificate pe baza acelorati documente solicitate si in cazul taxei pe valoarea adaugata".

Aceiasi prevedere este reluata si de art.2 (4) din Legea 414/2002 privind impozitul

pe profit explicat la pct.2.13 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin H.G.859/2002 care mentioneaza : "*In cazul exporturilor complexe, cota redusa de impozit se acorda atat contractantului general cat si subcontractantilor definiti potrivit legii proportional cu contributia la realizarea exportului*".

Afirmatia petentei ca facilitatile fiscale pentru productia de export sunt recunoscute de legiuitor cumulativ tuturor contribuabililor care participa la realizarea bunurilor exportate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

- legea speciala recunoaste facilitatea atat pentru contractantii directi cat si pentru subcontractanti care participa la realizarea bunului respectiv ;
- la determinarea ponderii (coeficientului K) veniturilor din export incasate in totalul veniturilor realizate de fiecare participant se iau in calcul veniturile proprii ale fiecaruia proportional cu contributia la realizarea bunurilor exportate, participantii sunt cei inscrisi in autorizatia de perfectionare activa si in Declaratia Vamala de Export ;

- suma veniturilor luate in calcul de fiecare participant nu poate depasi valoarea bunurilor exportate, inscrisa in factura externa si Declaratia Vamala de Export, conditie implicita prevazuta la pct.2.13 din H.G.859/2002.

Deasemeni, sustinerea petentei ca interpretarea prevederilor legii fiscale se asigura de Ministerul Finantelor Publice prin Norme Metodologice, ordine si instructiuni publicate in Monitorul Oficial si nu prin raspunsuri adresate exclusiv organelor sale teritoriale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat : - Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin H.G.859/2002, au fost publicate in Monitor Oficial nr.640/29.08.2002. Nu era necesara o interventie a organelor teritoriale la Ministerul Finantelor Publice in vederea interpretarii art.2 alin.(4) din Legea 414/2002 intrucat la pct.2.13 din H.G.859/2002 se prevede in mod expres ca fiecare participant la realizarea bunurilor exportate beneficiaza de cota redusa de impozitare proportional cu participarea acestuia si implicit suma veniturilor luate in calcul de participanti la determinarea coeficientului "K" nu poate depasi valoarea bunurilor exportate inscrisa in Declaratia vamala de export si factura de export care constituie si documente de justificarea utilizarii cotei de impozitare redusa.

Ca urmare, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea coeficientului "K" si respectiv a profitului impozitat cu cota redusa, stabilind un impozit pe profit suplimentar conform anexei 6 la Raportul de inspectie fiscala in valoare totala de XXXX lei cu defalcare pe ani fiscali : XXXXX lei pe anul 2001 siXXXXXXXX lei pe anul 2002.

**b). Referitor la contestarea sumei de XXXXX lei reprezentand contravaloarea tichetelor de masa.**

In fapt, societatea distribuie salariatilor tichetele de masa din luna septembrie 2001 in conditiile in care inregistra si obligatii bugetare restante.

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca societatea putea acorda sau nu tichete de masa salariatilor din luna septembrie 2001 in conditiile in care inregistreaza obligatii bugetare restante.

In speta data sunt aplicabile prevederile art.15 din O.U.G.79/2001 privind intarirea disciplinei economico-financiare si alte dispozitii cu caracter financiar.

Incepand cu luna in care "inregistreaza obligatii bugetare restante sau pierd inlesnirile la plata, angajatorii nu mai pot acorda tichete de masa salariatilor pe perioada in care inregistreaza obligatii bugetare restante in conditiile legii".

Afirmatia petentei din contestatie ca dispozitiile O.G.79/2001 in intregime se refera la regiile autonome, societatile si companiile nationale si societatile comerciale la care statul sau o unitate administrativ teritoriala este actionar majoritar, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat :

- titlul ordonantei nu precizeaza sfera de cuprindere a contribuabililor ;
- art.1 din ordonanta defineste notiunea de agent economic respectiv regie, societatile si companiile nationale si societatile comerciale la care statul sau o entitate administrativ teritoriala este actionar majoritar ;
- la art. 2 –11 se stabilesc masuri pentru intarirea disciplinei economico-financiare facandu-se trimitere doar la agentii economici asa cum sunt definiti la art.1 ;
- la art.14 al ordonantei se foloseste notiunea de agent economic in sens general fara sa se faca precizarea “agenti economici prevazuti la art.1”, acest articol referindu-se la agentii economici care au beneficiat de facilitatile Ordonatei de urgenta 163/2000, , aceasta din urma aplicandu-se si agentilor economici cu capital privat ;
- art.15 aplicabil in speta data nu foloseste notiunea de agent economic ci aceia de angajatori .

In contextul art. 1 din Legea nr. 142/1998 privind acordarea tichetelor de masa,

angajatorii sunt definiti ca fiind societatile comerciale, regiile autonome si din sectorul bugetar, precum si din cadrul unitatilor cooperatiste si al celorlalte persoane juridice sau fizice care incadreaza personal prin incheierea unui contract individual de munca.

Din colaborarea art.15 (2) din O.U.G.701/2001 si a art.1 din Legea 142/1998 se desprinde faptul ca angajatorii asa cum sunt definiti ei, nu pot acorda tichete de masa salariatilor pe perioada in care inregistreaza obligatii bugetare restante, ceea ce este si cazul S.C.” X

Urmare a celor prezentate, organul de inspectie fiscala a considerat ca fiind nedeductibila fiscal cheltuiala de XXXXX lei reprezentand valoarea tichetelor de masa, stabilind un impozit pe profit suplimentar in suma de XXXXXX.

**c).** includerea in categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor cu transportul bunurilor exportate in suma de XXXXXX lei, desi in Contractul de lohn incheiat cu beneficiarul extern, aceste cheltuieli revin in sarcina partenerului extern.

In perioada 01.05-18.02.2002 Contractul de lohn incheiat cu partenerul exten la pct.7 prevede ca mijlocul de transport si cheltuielile referitoare la transport vor fi asigurate de firma XXXXX

In drept sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(4) din O.G.70/1994 republicata si art.9 (1) din Legea 414/2002 care mentioneaza : *“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile”*.

Sustinerea petentei ca organul de inspectie nu a tinut cont de modificarea pct.7 al contractului de lohn nu poate fi retinuta pentru solutionarea favorabila a contestatiei intrucat – clauza din Contractul de lohn privind suportarea cheltuielilor de transport de catre beneficiarul extern a fost modificata la data de 02.01.2003, modificare care produce efecte numai de la data semnarii contractului ce contine modificarea.

Afirmatia petentei prin care organul de inspectie trateaza aceiasi cheltuiala pe perioada 01.05.-18.02.2002 nedeductibila fiscal si deductibila fiscal pe perioada 2003 nu poate fi retinuta in rezolvarea favorabila a contestatiei intrucat clauza din contractul incheiat cu partenerul extern referitoare la societatea in sarcina careia revin cheltuielile de transport pe cele doua perioade este diferita si anume :

- pentru perioada 01.05. – 18.12.2002, cheltuielile de transport potrivit pct.7 din contractul de lohn sunt in sarcina beneficiarului extern ;
- pentru perioada 2003 – 2004, cheltuielile de transport potrivit pct.8 din contractul de lohn sunt in sarcina unitatii producatoare.

Ca urmare a celor mentionate la pct.1 lit. a – c din prezenta decizie, organul de inspectie fiscala a recalculat profitul impozabil si respectiv impozitul pe profit, stabilindu-se un impozit suplimentar in suma de XXXXX lei din care : trim.III si IV si XXXXX lei pe anul 2002 trim.IV.

Pentru neplata in termen a impozitului stabilit suplimentar in anul 2001 trim.III si trim.IV si an 2002 trim.IV, potrivit art.19 din O.G.70/1994 republicata si art.24 din Legea 414/2002, petenta datoreaza dobanzi de intarziere in valoare de XXXX lei ca o masura accesorie in raport cu suma datorata potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Dobanzile au fost calculate pentru perioada 25.10.2001–20.02.2002 si 26.09.2002 – 25.01.2003.

Deasemeni petenta datoreaza si penalitati de intarziere in cota de 0,5% pentru fiecare luna si fractiune de luna incepand cu data de intai a lunii urmatoare celei in care acestea aveau termene de plata conform art.13<sup>1</sup> alin.3 din O.G.26/2001 pentru modificarea O.G.11/1996, in valoare de XXXX lei, calculate pentru perioada 01.11.2001 – 25.01.2002 si respectiv 01.02.2002 – 20.02.2002.

**2. Referitor la exonerarea societatii de la plata obligatiilor fiscale in suma de XXXX lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si restituirea sumei se retine urmatoarele :**

- pentru motivele aratate la pct.1 din prezenta decizie petenta datoreaza impozit suplimentar in valoare de XXXX lei, pentru perioada trim.III si IV din 2001 si trim.IV din 2002.

Datorand impozit suplimentar petenta datoreaza, petenta datoreaza pe cale de consecinta si accesorii aferente reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere.

In timpul controlului, la cererea petentei aceste dobanzi si penalitati de intarziere au fost compensate cu impozitul pe profit platit in plus de societate.

Accesoriile aferente impozitului pe profit fiind datorate, sumele compensate nu pot fi restituite, motiv pentru care acest capat de cerere urmeaza a se respinge.

**3. Referitor la recalcularea pierderii fiscale cumulate la nivelul stabilit de societate la 30.09.2004 se retin urmatoarele :**

Pentru motivele aratate la pct.1 lit. a – c din prezenta decizie, petenta a denaturat cheltuielile aferente veniturilor realizate prin :

- distribuirea tichetelor de masa salariatilor in conditiile in care inregistra datorii la bugetul de stat ;
- suportarea cheltuielilor cu transportul marfurilor exportate in conditiile in care in contractul de lohn la pct.7 aceste cheltuieli revin in sarcina beneficiarului extern.

Fata de prevederile legale prezentate la pct.1 lit. a – c, in mod justificat organul

de inspectie fiscala a procedat la recalcularea profitului impozabil si respectiv a impozitului pe profit datorat rezultand reducerea pierderii fiscale stabilita la 30.09.2004 cu suma totala de XXXXX LEI

Pentru considerentele retinute in temeiul art.179 alin.(1) si art.180 (5) din O.G.92/2003 republicata,



## D E C I D E :

1. Respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de XXXXXX lei reprezentand :

- XXXXXX lei - dobanzi aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar ;
- XXXXXX lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta Decizie poate fi atacata la Tribunalul Sibiu in termen de 30 zile de la comunicare.