

# MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

## DECIZIA nr.53

din data de 12.05.2006

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata prin adresa.2006, de catre Activitatea Controlului Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C. petenta** cu sediul, impotriva Deciziei de impunere nr..2006, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala

Petenta contesta suma de stabilita cu titlu de obligatii fiscale suplimentare, defalcata pe tipuri de impozite si taxe astfel:

- impozit pe profit suplimentar
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentar;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente;

Contestatia se considera depusa in termenul legal de depunere, prevazut de **art. 177 din O.G. nr.92/24.12.2003-privind Codul de procedura fiscala, Republicat**, coroborate cu prevederile **punctului 3.9 din O.M.F.P. nr.519/2005** privind **Instructiunile de aplicare a Titlului IX din O.G. nr.92/2003/R**, intrucat, din actele dosarului nu rezulta data comunicarii actelor administrativ fiscale.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003- privind Codul de procedura fiscala, republicata**, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia **S.C.** , formulata si depusa prin avocat cu imputernicire avocatiala anexata.

**I.** Petentul contesta Decizia de impunere nr..2006, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala si solicita:

**1.** Admiterea contestatiei asa cum este formulata si motivata.

**2.** Anularea ca nelegala si netemeinica a Deciziei de impunere.2006

**3.** Anularea bazei impozabile stabilite suplimentar la sursele impozit pe profit si TVA si, pe cale de consecinta anularea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in quantum de.

De asemenea, se solicita conexarea contestatiei formulata de **S.C. petenta** . cu cea formulata de **S.C. S.R.L.** impotriva Deciziei de impunere nr., avand in vedere stransa legatura dintre cele doua societati.

In sustinerea contestatiei, petitionara invoca urmatoarele motive:

Actele administrative atacate sunt nelegale, fiind incheiate cu incalcarea unor principii fundamentale ale dreptului procesual fiscal si sunt de asemenea si netemeinice, concluziile organelor de control fiind eronate.

1. Organele fiscale au verificat perioada cu privire la TVA, cu toate ca aceasta perioada a mai fost verificata cu ocazia solutionarii cererilor de rambursare TVA.

Actele administrativ-fiscale sunt lovite de nulitate intrucat au fost emise cu incalcarea dispozitiilor art.103, al.3 Cod procedura fiscala, respectiv: "*Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii*". Perioada supusa controlului in ce priveste TVA, a fost, din care perioada a fost verificata anterior.

Legea procesual fiscala prevede la art.103, al.3 Cod procedura fiscala o singura exceptie de la aceasta regula cu valoare de principiu, respectiv daca, de la data incheierii inspectiei si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora. Reverificarea unei anumite perioade se dispune prin *decizie* a conducatorului inspectiei fiscale. "*O astfel de decizie de reverificare nu a fost emisa si chiar daca ar fi fost, nu ne-a fost comunicata*".

Decizia de reverificare este un act administrativ fiscal in sensul art.41, art.43, art.44 si art.175 Cod procedura fiscala. Atata vreme cat un astfel de act administrativ fiscal nu a fost comunicat contribuabilului, nu ii este opozabil deci nu poate produce efecte fata de acesta (art.45 Cod pr. fiscala).

Petenta mentioneaza ca referatul/2005, prin care conducatorul organului fiscal ar fi aprobat reverificarea perioadei, nu a fost comunicat niciodata societatii si sustine ca acesta poate fi considerat doar un *act premergator* deciziei de reverificare, dupa aprobarea acestuia urmand a se emite actul administrativ fiscal-decizia de reverificare. Referatul nr.2005 - *act intern* al organului fiscal, nu constituie act administrativ-fiscal -decizie de reverificare-in sensul art.103, al.3 Cod procedura fiscala.

2. Petenta afirma ca nu i s-a comunicat data, ora si locul pentru prezentarea concluziilor. Procedand astfel, organele fiscale au incalcat dreptul la a fi ascultati si la a fi informati, art. 9 si art.105 Cod procedura fiscala, conditii in care a fost lezat in mod grav dreptul petentei la aparare. Aceste neregularitati atrag in mod evident nulitatea, atat a Raportului de inspectie fiscala, cat si a deciziei de impunere emise in baza sa.

3. Cu privire la fondul cauzei, concluziile organelor fiscale sunt eronate, cuantumul obligatiilor suplimentare de plata stabilite in sarcina societatii fiind gresit stabilit.

3.1. Petentul invoca: dispozitiile art.7 al.3 Rolul activ (al organului fiscal), art.103 al.1- Reguli privind inspectia fiscala, si art. 92 al.1- Obiectul si functiile inspectiei fiscale, din Codul de procedura fiscala.

In sustinerea cauzei, petentul arata ca organele erau obligate sa procedeze la o verificare exacta a starii de fapt fiscale reale si a implicatiilor acesteia supra bazelor impozabile si a obligatiilor de plata. In aceste conditii, in masura in care s-a constatat nerespectarea de catre societate si de catre asociatul -SC SRL- a dispozitiilor privind decontarile intre asociati solutia ce se impunea a fi adoptata era corectarea neregurilor in functie de dispozitiile legale privitoare la asocierile in participatiune si aplicarea legii fiscale la starea de fapt generate de realizarea de venituri dintr-o asociere si, eventual, aplicarea unor sanctiuni contraventionale pentru gresita calculare a impozitelor si taxelor cu consecinta diminuarii creantei bugetului de stat.

3.2. Petentul considera ca fiind incorecte concluziile organelor de control privind cheltuielile aferente amortizarii mijloacelor fixe, chiriei, utilitatilor curente si consumabilelor, din cel putin trei puncte de vedere:

a). cheltuielile in discutie nu pot fi considerate nedeductibile pentru lipsa documentului justificativ (art.21,al.4, lit.f Cod fiscal) ci, eventual, pentru ca nu ar fi aferente realizarii venitului impozabil (art.21, al.1 Cod fiscal). Sustine acestea, intrucat toate cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate pe baza de documente justificative, dar motivul pentru care au fost considerate nedeductibile de catre organele de control, a fost aceea ca sunt cheltuieli aferente realizarii veniturilor asocierii si nu aferente veniturilor petentei.

b). diminuarea cheltuielilor deductibile cu cheltuielile in discutie este nelegala, atata vreme cat nu au fost majorate corelativ cheltuielile asociatului societatii -SC SRL. Procedand astfel, respectivele cheltuieli, cu toate ca au fost efectuate si cu toate ca au determinat realizarea de venituri impozabile atat pentru **SC petenta** cat si pentru asociatul SC SRL, nu au determinat diminuarea bazei impozabile a nici uneia dintre aceste doua societati.

c). organele fiscale erau obligate sa procedeze la cuantificarea exacta a cheltuielilor ce reveneau petentei in conformitate cu termenii contractului de asociere in participatiune. Chiar facand abstractie de termenii contractului de asociere, respectivele cheltuieli, cel putin partial, au fost efectuate de catre petenta si au determinat realizarea de venituri impozabile (cheltuieli cu chiria spatiului, cheltuieli cu utilitatile, cheltuieli cu achizitionarea produselor cosmetice s.a).

3.3 Petenta afirma ca organele fiscale au procedat in mod nelegal atunci cand au considerat integral nedeductibila TVA aferenta chiriilor, utilitatilor, consumabilelor s.a., deoarece, asa cum a aratat mai sus la impozitul pe profit, facand abstractie de contractul de asociere, respectiva TVA era deductibila cel putin in ceea ce priveste intrarile aferente propriilor operatiuni taxabile.

**II. Din Decizia de impunere.2006 si raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei, rezulta urmatoarele:**

1).Cu privire la impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-societatea nu a respectat prevederile art.21, al.4 din Legea 571/2003, respectiv au fost inregistrate in contabilitate cheltuieli care nu au la baza document justificativ, potrivit legii, fiind considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, reprezentand: cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe pentru mijloacele fixe care, conform contractelor de asociere in participatiune nr. , au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii in comun cu SC SRL; cheltuieli privind chiria aferenta spatiului pus la dispozitia asociatiei in participatiune, cheltuieli privind utilitatile aferente acestui spatiu (apa, energie electrica, etc.),

precum si cheltuieli privind materialele consumabile utilizate in activitatea de prestari servicii in asocierea in participatiune cu SC SRL (sampon, demachiant, cear, etc.), precum si prevederile art.6 al.(1), din Legea 82/1991/R si pct.5.8 din OMF 306/2002.

- prin decizia de impunere s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de lei, dobanzi lei si penalitati de intarziere; Temeiul de drept OG 92/2003, R, art. 114,115,120.

2). Cu privire la taxa pe valoarea adaugata.

- exercitarea de catre societate a dreptului de deducere TVA in suma de s-a facut fara respectarea prevederilor art.22, alin.(4) si ale art.29, lit.C., lit. e) din legea 345/2002, R, pentru perioada 01.04.2003-31.12.2003 precum si nerespectarea prevederilor art.145, al.(3) si art.156, al.(1), lit.d) din legea 571/2003 pentru perioada 01.01.2004-30.09.2005.

- prin Decizia de impunere, s-a stabilit urmatoarele obligatii fiscale suplimentare privind TVA: debit lei, dobanzi lei si penalitati de intarziere lei. Temeiul de drept OG 92/2003, R, art. 114,115,120.

**III.** Luand in considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

Referitor la solicitarea privind conexarea dosarului contestatiei formulata de petenta cu dosarul contestatiei depuse de SC SRL pe motiv ca intre cele doua exista o stransa legatura, mentionam:

Dispozitiile **punctului 9.5 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata**, stipuleaza: *"În situatiile în care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeasi persoana fizica sau juridica împotriva unor titluri de creanta fiscala, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeasi categorie de obligatii fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si valorificare a probelor în rezolvarea cauzei"*.

Prin urmare, tinand cont de dispozitiile actelor normative mentionate mai sus, se retine ca solicitarea privind conexarea celor doua dosare nu poate fi luata in considerare, intrucat, acestea sunt formulate si depuse de **persoane juridice diferite**, respectiv SC SRL si SC SRL,.

1). In ceea ce priveste legalitatea reverificarii perioadei, din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili:**

a) **daca inspectia fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei.2002-.2003 s-a justificat a fi efectuata in conditiile in care perioada mentionata a mai fost verificata, inasa, in urma controlului incrucisat asupra documentelor justificative ale SC SRL-persoana afiliata petentei, au aparut elemente suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor anterioare care sunt de natura sa modifice rezultatele controalelor fiscale anterioare efectuate asupra documentelor justificative ale petentei si,**

b) **daca Referatul nr. .2005 prin care conducatorul organului fiscal a aprobat reverificarea perioadei mentionate a fost emis conform dispozitiilor Codului de procedura fiscala, astfel ca, actiunea de inspectie fiscala si actele administrativ fiscale emise in acest sens, pot fi considerate ca fiind valabile.**

In fapt, ca urmare a depunerii de catre petenta a decontului cu suma negativa a TVA aferent lunii iulie 2005 cu optiune de rambursare, organele de inspectie fiscala au constatat ca petenta justifica taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare prin TVA deductibila aferenta stocului de marfa si a facturilor de inchiriere pentru spatiul situat in Cluj-Napoca, P-ta Cipariu nr.9, spatiu cu care petenta a intrat in asociere in participatiune cu SC.

Cele doua societati au inceput colaborarea la data de.2003, in baza Contractului de asociere in participatiune.2003 si Contractului de asociere in participatiune.2004, (care a fost modificat ulterior prin actele aditionale), conform carora asociatia va desfasura activitate de prestari servicii "coafura si alte activitati de infrumusetare" in spatiul situat, conform carora, societatea care se obliga sa tina evidenta contabila a veniturilor si cheltuielilor aferente asocierii este SC SRL- societate care nu este inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata.

In urma controlului incrucisat efectuat in perioada 21-24.11.2005 la SC SRL-persoana afiliata petentei, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile din operatiuni taxabile pentru TVA, respectiv veniturile realizate din activitatea de "coafura si alte activitati de infrumusetare" au depasit, in luna iulie 2003,

plafonul de impozitare de 1,7 miliarde lei, prevazut la art.9, alin.3 din Legea nr.345/2002 -privind taxa pe valoarea adaugata, aceasta societate neanscriindu-se ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.10.2003, asa cum era obligata conform prevederilor art.29, lit.A din Legea nr.345/2002.

Avand in vedere faptul ca petenta a fost verificata din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada (de la infiintare) si pana la data de 31.12.2003, cu ocazia rambursarilor de TVA, si tinand cont de elementele suplimentare necunoscute la data efectuarii verificarilor, respectiv de cele constatate la SC SRL -persoana afiliata, mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au solicitat aprobarea reverificarii perioadei.2002-.2003, ceea ce presupune efectuarea unei inspectii fiscale generale de la infiintare si pana la.2005, sens in care au intocmit Referatul inregistrat sub.2005, prin care au prezentat motivele solicitarii reverificarii, pe care l-au inaintat spre aprobare conducatorului inspectiei fiscale.

Dupa aprobarea actiuni de inspectie fiscala de catre conducatorul inspectiei fiscale competent a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr..2005 cuprinzand la control perioada.2002-.2005, aviz adus la cunostinta sub semnatura agentului economic in data de.2005.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile **art.103, al.(3) din O.G. nr.92/2003**, republicata, privind Codul de procedura fiscala, coroborate cu **punctul 102.4, lit.a-b si 102.6 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, potrivit carora:

**Art.103.(3)** *"Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data încheierii inspectiei fiscale si pâna la data împlinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.*

**102.4.** *Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situatii, cum sunt:*

a) *efectuarea unui control încrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauza;*

b) *obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;*

**102.6.** *Organul fiscal competent poate solicita, pâna la împlinirea termenului de prescriptie prevazut la art. 88 din Codul de procedura fiscala, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitarii. Referatul este supus aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala competent, iar dupa aprobare se programeaza actiunea de inspectie fiscala.*

Fata de situatia de fapt si de drept, se retin urmatoarele:

-avand in vedere dispozitiile **art.103** mentionate mai sus si tanand cont de constatarile rezultate in urma controlului incrucisat efectuat la SC SRL-persoana afiliata petentei, conforma carora au aparut elemente suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificarilor, se retine ca organele fiscale in mod legal si justificat au solicitat reverificarea perioadei .2002- .2003 cu privire la TVA;

-datele suplimentare constatate de organele de inspectie fiscale, au constituit fundamentul deciziei de reverificare a taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei .2002- .2003, intrucat, aceste date sunt de natura sa modifice rezultatele controalelor fiscale anterioare efectuate asupra documentelor justificative ale petentei.

-organele de inspectie fiscala au intocmit Referatul nr.51067/25.11.2005 (existent in copie la dosar), prin care au prezentat motivele solicitarii reverificarii perioadei mentionate si l-au supus aprobarii conducatorului inspectiei fiscale competent, procedand conform dispozitiilor **punctului 102.6 din H.G nr.1050/2004**, mentionate mai sus.

- totodata, dupa aprobarea referatului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala competent, a fost emis Avizul de inspectie.2005 (existent in copie la dosar), ce cuprinde la control perioada .2002-2005, aviz ce a fost adus la cunostinta sub semnatura si stampila agentului economic in data de .2005.

Argumentele invocate de petenta, mentionate la punctul I.1. din prezenta, potrivit carora, in esenta, actele administrativ fiscale emise sunt lovite de nulitate partiala, deoarece, reverificarea unei anumite perioade se dispune prin decizie- act administrativ fiscal in sensul art.41, art.43,44,45 si 175 din Codul de procedura fiscala, nu pot fi luate in considerare la solutionarea cauzei, intrucat, dispozitiile legale sunt foarte clare: "Organul fiscal competent poate solicita,.., reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea



unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspectie fiscala competent, iar dupa aprobare se programeaza actiunea de inspectie fiscala (punctul 102.6 din HG 1050/2004.).

Fata de cele aratate mai sus, se constata ca actiunea de reverificare a perioadei.2002-.2003 privind taxa pe valoarea adaugata s-a efectuat in mod corect si legal **cu respectarea dispozitiilor art.103.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si a punctul 102.4 si 102.6 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala aprobate prin HG nr.1050/2004**, mentioante mai sus si, ca atare actele administartiv fiscale emise in urma actiunii de inspectie fiscala sunt considerate ca fiind valabile, organele fiscale procedand conform reglementrailor legale..

2).Cu privire la aspectele prezentate de petenta la punctul 2 din contestatie (punctul I.2 din prezenta), respectiv: "*Subscrisei nu ne-a fost comunicate data, ora si locul pentru prezentrea concluziilor, [...] organele fiscale au incalcat dreptul nostru la a fi ascultati -art.9 Cod pr. fiscala si la a fi informati- art.105 Cod pr. fiscala, conditii in care ne-a fost lezat in mod grav dreptul la aparare. Aceste neregularitati atrag in mod evident nulitatea, atata a Raportului de inspectie fiscala cat si deciziei de impunere emise in baza sa*".

La dosarul contestatiei exista in copie adresa 2005 emisa de D.G.F.P.-Activitatea de control fiscal, catre petenta, prin care se precizeaza ca in data de.2005, ora 10, va avea loc la sediul D.G.F.P. discutia finala privind constatarile inspectieie fiscale si consecintele acesteia,[...].

Adresa mentionata a fost comunicata petentei la data de.2005, sub semnatura si data de primire.

Prin Referatul cu propunerile de solutionare se precizeaza ca la aceasta data si ora (19.12.2005. ora 10) au fost prezentate reprezentantilor legali ai societatii de catre de catre seful serviciului de control fiscal, concluziile cu privire la constatările inspectieie fiscale conform prevederilor art.105, al.(2), din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, fata de cele aratate, afirmatiile contestatoarei se constata a fi nefondate, acestea neputand fi luate in considerare la solutionarea cauzei.

3.1). Cu privire la aspectele prezentate de petenta la punctul 3.1. din contestatie, precizam ca potrivit prevederilor art.92, al.(1) din O.G. nr.92/2003-privind Codul de procedura fiscala, republicat: "*Inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora*"-aspecte urmarite si consemnate de organele de control in raportul de inspectie fiscala generala intocmit la SC SRL, tinand cont ca aceasta desfasoara si operatiuni in comun in baza contractelor de asociere in participatiune.

3.2). In ce priveste stabilirea cheltuielilor nedeductibile fiscal si pe cale de consecinta stabilirea impozitului pe profit suplimentar in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca cheltuielile efectuate de petenta pentru desfasurarea activitaii in comun cu SC SRL, conform contractelor de asociere in participatiune nr. , pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, in conditiile in care acestea au fost inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documentul justificativ aferent activitatii in participatiune, respectiv "decontul de venituri si cheltuieli" si pe cale de consecinta daca petenta datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar impreuna cu accesoriile aferente.**

In fapt, conform Contractelor de asociere in participatiune nr. ), SC SRL impreuna cu SC SRL au intemeiat o asociatie in participatiune, ce desfasoara, incepand cu data de.2003, activitatea de prestari servicii "coafura si alte activitati de infrumusetare", in spatiul comercial situat in.

Spatiul pus la dispozitia asociatiei in participatiune, dotat cu utilitati si mijloace fixe (conform anexei I la contractul nr. .2003) este inchiriat de petenta.

Societatea desemnata sa tina evidenta contabila a activitatii de asociere este SC SRL, care va transmite celuilat asociat, pe baza de decont, cheltuielile si veniturile inregistrate pe naturi, in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea celuilalt.

Petitionara si-a dedus la calculul impozitului pe profit cheltuielile aferente activitatii desfasurate in participatiune cu SC SRL in suma totala de RON, (cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe utilizate in comun, chiria, utilitatile aferente acestui spatiului inchiriat precum si cheltuieli privind materialele consumabile utilizate in activitatea de asociere, cum ar fi: sampon, demachiant, ceara, ect.), fara a avea la baza documentul justificativ-decontul de venituri si cheltuieli aferent activitatii in participatiune.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca respectivele cheltuieli sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, in conformitate cu art.21, al.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 si, ca urmare, au stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile **art.6, al.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991**, Republicata, coroborate cu **pct. 5.8. din O.M.F.P. nr. 306/2002-pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene si art.21 (4) din Legea nr.571/2003- privind Codul Fiscal**, potrivit carora:

**ART. 6**"(1) *Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ*".

**5.8.** *"Cheltuielile si veniturile determinate de operatiunile asociierilor în participatie se contabilizeaza distinct de catre unul din asociati, conform prevederilor contractului de asociere.*

*La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe baza de decont fiecarui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie*".

**Art.21**"(4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...] f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor.*"

Fata de situatia de fapt si de drept, se retin urmatoarele:

- societatea contestatoare si-a inregistrat in contabilitate cheltuielile efectuate fara a tine cont de faptul ca aceste sunt determinate de operatiunile asocierii in participatiune;

- avand in vedere precizarile punctului 5.8 din OMFP nr.306/2002, mentionate mai sus, in cazul operatiunilor asocierii in participatiune, veniturile si cheltuielile se inregistreaza in contabilitate pe baza decontului de venituri si cheltuieli prin care trebuia sa fie cuantificat exact cheltuielile ce reveneau contestatoarei, in conformitate cu termenii contractului de asociere, acesta fiind documentul justificativ in vederea inregistrării cheltuielilor efectuate in contabilitatea proprie.

- mentionam ca societatea contestatoare stia ca, in cazul asociierilor in participatiune, veniturile si cheltuielile se inregistraza in contabilitate pe baza decontului justificativ, acest aspect fiind stipulat prin Contractele de asociere in participatiune nr, cap.VII "Evidenta contabila". -obligativitatea contabilizării distincte a veniturilor si cheltuielilor rezultate din operatiunile asociierilor in participatiune si transmiterea lunara a decontului fiecarui asociat, in cazul de fata de catre SC SRL, este prevazuta si la **art.156, al.(1) lit.d) din Lega 571/2003-privind Codul fiscal**, care arata: *d) sa contabilizeze distinct veniturile si cheltuielile rezultate din operatiunile asociierilor în participatiune.[...] La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile si cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie [...]"*

-de altfel, Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili din cadrul DGFP, prin adresa nr./2005, emisa in urma scrisorii formulate de petenta prin care solicita lamuriri asupra procedurii referitoare la TVA in cazul asociierilor in participatiune, precizeaza si dispozitiile legale prevazute la punctul 5.8 din OMFP nr.306/2006, mentionate mai sus, privind contabilizarea veniturilor si cheltuielilor in cazul asociierilor in participatiune.

-de asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala generala, se mentioneaza ca veniturile aferente operatiunii asocierii au fost inregistrate in contabilitate pe baza documentului intitulat "decont de venituri si cheltuieli" (care in fapt este decont ce cuprinde numai cota parte de venituri aferenta petentei din asocierea in participatiune), motiv pentru care si cheltuielile aferente activitati desfasurate in participatiune, pentru a putea fi considerate cheltuieli deductibile si pentru a putea fi inregistrate in contabilitatea proprie, trebuiau sa aiba la baza documentul justificativ-"decontul de venituri si cheltuieli"- asa cum este prevazut prin dispozitiile legale.

Prin urmare, retinandu-se ca petitionara a inregistrat in contabilitate cheltuielile determinate de operatiunile asocierii in participatiune fara a avea la baza decontul justificativ a cheltuielilor si veniturilor prin care sa fie cuantificat exact partea de cheltuieli aferente veniturilor, (venituri primite pe baza de decont justificativ de la asociatul care tine evidenta operatiunilor in participatiune), rezulta ca, societatea contestatoare nu a respectat prevederile legale privitoare la conditiile asocierii in participatiune si ca atare, in conformitate cu dispozitiile **art.21 (4) din Lega 571/2003- privind Codul fiscal**, cheltuielile in cauza nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, intrucat, "nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor."

De mentionat este faptul ca la intrebarea organelor de inspectie fiscala adresata d-nei in calitate de administrator la SC SRL, prin Nota explicativa din data de.2005 (Anexa nr. 42 la Raportul de inspectie fiscala generala, respectiv: *"va rugam sa ne precizati daca urmatoarele bunuri si servicii au fost sau nu utilizate pentru desfasurarea operatiunilor in comun in baza contractului de asociere incheiat cu SC SRL : chirie, urilitati, ..."*, aceasta a raspuns cu *"nu fac nici o precizare"*, insa, in urma verificarii documentelor justificative si contabile a celor doua societati de catre aceeasi echipa de consilieri, acestia mentioneaza: *"rezulta ca fiind evidenta destinatia acestor cheltuieli"*. (SC SRL.-fiind platitoare de impozit pe venit microintreprinderi.)

Afirmatiile petentei, potrivit carora din cel putin trei puncte de vedere concluziile organelor de control sunt incorecte, consideram ca sunt netemeinice, pe urmatoarele motive:

a).Referitor la afirmatia de la pct.3.2, lit.a din contestatie, (mentionata la punctul I-3.2 a. din prezenta), mentionam ca respectivele cheltuieli ar fi partial aferente realizarii veniturilor primite pe baza de deconturi de la de la asociatul care tine evidenta operatiunilor in participatiune, insa nu au la baza documentul justificativ corespunzator, potrivit legii, asa cum s-a aratat prin prezenta, respectiv decontul justificativ de venituri si cheltuieli aferent operatiunilor asocierii in participatiune.

b). In ce priveste afirmatia de la punctul 3.2. lit.b din contestatie, ( punctul I-3.2 b. din prezenta). Nu se pot majora corectiv cheltuielile aferente asociatului SC SRL, evident doar din punct de vedere fiscal, asa cum se arata in contestatie, atatat timp cat documentele nu erau intocmite pe numele acestuia si oricum resectivul contribuabil era in perioada vizata platitor de impozit pe venit microintreprinderi si nu ar fi avut nici un efect fiscal demersul invocat.

c). Referitor la afirmatia de la pct.3.2, lit.c din contestatie, (punctul I-3.2 c. din prezenta). Organele fiscale nu sunt obligate, cum afirma petitionara, ba mai mult nici nu au posibilitatea legala de a considera deductibile respectivele cheltuieli, daca nu indeplinesc toate conditiile prevazute de lege, in cazul de fata nefiind respectata conditia de a avea documentul justificativ " decontul de venituri si cheltuieli".

Fata de cele relatate mai sus, se retine ca, in mod corect si legal au procedat organele de control la neadmiterea deductibilitatii cheltuielilor in suma de RON, ocazionate de operatiunile asocierii in participatiune cu SC SRL, pe motiv ca nu au la baza decontul justificativ de inregistrare in contabilitate, cu consecinta stabilirii impozitului pe profit suplimentar in suma de lei, contestatia formulata de petenta urmand a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta, societatea contestatoare datoreaza si dobanzile in suma de lei aferente impozitului pe profit precum si penalitaile de intarziere aferente in suma de lei, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

**3.3** In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca societatea contestatoare are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale asocierii in participatiune in conditiile in care, conform contractelor de asociere in participatiune, societatea desemnata sa tina evidenta contabila a activitatii de asociere este SC**

In fapt, in perioada..., petenta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent facturilor reprezentand chiria pentru spatiul pus la dispozitia asociatieie in participatiune, a utilitatilor aferente acestui spatiu, precum si TVA aferenta intrarilor destinate operatiunilor asocierii (facturi reprezentand c/v obiecte de inventar, materiale consumabile utilizate in activitate de prestari de servicii.).

Conform contractelor de asociere in participatiune, societatea desemnata sa tina evidenta contabila a activitatii de asociere este SC SRL.

Organele de control au constata ca exercitarea dreptului de deducere a TVA s-a facut fara respectarea prevederilor legale, astfel: pentru perioada.2003-.2003 nu au fost respectate prevederile art.22, al.(4) si ale art.29, lit.C.e) din Legea nr.345/2002, republicata-privind taxa pe valoarea adaugata, iar pentru perioada 01.01.2004-30.09.2005 nu au fost respectate prevederile art.145, al.(3) si art.156, al.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003-privind Codul fiscal.

Suma de RON s-a stabilit prin insumarea sumelor reprezentand TVA deductibil inscrisa de societate in jurnalele de cumparari pentru perioada aprilie2003-septembrie 2005, incercuite pe aceste jurnale si anexate la raportul de inspectie fiscala generala ca anexe numerotate de la 1-25, 35 si 36.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile **art.29, lit.C.e) din Legea nr.345/2002, republicata-privind taxa pe valoarea adaugata si prevederile art.156, al.(1) lit.d) din Legea**

**nr.571/2003- privind Codul Fiscal**, cu privire la evidenta operatiunilor asocierilor in participatiune, potrivit carora:

*"sa contabilizeze distinct veniturile si cheltuielile rezultate din operatiunile asocierilor în participatiune. Drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile potrivit contractului încheiat între parti. La sfârșitul perioadei de raportare veniturile si cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între parti fara respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adaugata în cotele prevazute de lege"*, precum si prevederile **art.22, al.(4) din Legea nr.345/2002 si prevederile art.145, al.(3)-privind regimul deducerilor, din Legea nr.571/2003- privind Codul Fiscal**, care precizeaza:

**Art.22(4)** *"Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizării de:*

*a) operatiuni taxabile;[...]*

**Art.145.(3)** *Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:*

*a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;*

*b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate".*

Avand in vedere dispozitiile legale mentionate mai sus si tinand cont ca petenta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta intrarilor destinate operatiunii in comun cu SC SRL, se retine ca aceasta nu a respectat prevederile legale privitoare la conditiile asocierii in participatiune precum si prevederile legale privind TVA, pe urmatoarele motive:

- retinandu-se ca societatea desemnata sa tina evidenta contabila a activitatii de asociere este SC SRL, acesteia ii revind drepturile si obligatiile privind taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor asocierii -conform prevederilor legale mentionate mai sus.

-petenta are doar obligatia înregistrării veniturilor si cheltuielilor in contabilitatea proprie pe baza decontului justificativ întocmit de societatea care tine evidenta contabila a operatiunilor asocierii,- aceasta operatiune nefiind impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata;

De altfel, asupra spetei in cauza s-a pronuntat si Serviciul Metodologie si Asistenta Contribuabili din cadrul, prin adresa nr.2005(existenta in copie la dosar), emisa in urma scrisorii formulate de petenta prin care solicita lamuriri asupra procedurii referitoare la TVA in cazul asocierilor in participatiune, prin care se precizeaza: *"La sfârșitul perioadei de raportare cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont fiecarui asociat in vederea înregistrării in contabilitatea proprie- acesta operatiune nu este impozabila din punct de vedere a TVA. Drepturile si obligatiile privind taxa pe valoarea adaugata revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, in cazul in care este platitor de TVA."*

Prin urmare, fata de cele precizate mai sus, se retine ca petenta nu avea dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor destinate operatiunilor asocierii in participatiune, chiar daca este înregistrata ca platitoare de TVA, asociatul care nu tine contabilitatea asocierii nu are nimic de-a face cu TVA aferenta operatiunilor asocieri in comun, astfel ca: nici nu deduce, nici nu colecteaza, nici nu declara si nici nu achita acest impozit indirect.

Fata de cele precizate mai sus, rezulta ca in mod legal, organele de control au stabilit ca petenta si-a exercitat dreptul de deducere a TVA cu incalcarea prevederilor legale invocate prin prezenta, si ca urmare au stabilit in sarcina acesteia TVA de plata suplimentar in suma de lei, aferent perioadei aprilie 2003-septembrie 2005, contestatia formulata de petenta urmand a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta, societatea contestatoare datoreaza si dobanzile in suma de lei aferente TVA precum si penalitaile de intarziere aferente in suma de lei, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Nu poate fi luata in considerare la solutionarea cauzei apararea contestatoarei formulata la punctul 3.3 din contestatie (punctul I-3.3 din prezenta), intrucat, aceasta nu este relevanta si temeinica pentru a demonstra dreptul de deducere a TVA aferenta intrarilor destinate operatiunii asocierii.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.178 -180 si art.185** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

**DECIDE :**



1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C.petenta.**, impotriva Deciziei de impunere, pentru suma de , reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente;
- penalitati de intarziere aferente;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentar;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente;

2. Prezenta decizie poate fi atacata la tribunalul Cluj in termen de 6 luni de la comunicare.