

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 84 din 13.03.2009 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC ABC SRL**,
cu sediul in str., nr., sector x, Bucuresti,
reinregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /18.02.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata prin adresa inregistrata sub nr. /18.02.2009 de catre Serviciul juridic contencios cu privire la contestatia SC ABC SRL, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /18.04.2006.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/14.03.2006, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/14.03.2006, emisa de organele de control ale Activitatii de Control Fiscal Bucuresti.

Prin adresele inregistrate sub nr. /08.06.2006 si nr. /12.06.2006, SC ABC SRL a precizat, in clar, cuantumul sumei totale contestate privind impozitul pe profit de **S lei**, din care:

- S1 lei impozit pe profit;
- S2 lei dobanzi (majorari) de intarziere aferente impozitului pe profit;
- S3 lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Solutionarea contestatiei societatii pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit si accesoriile aferente a fost suspendata prin Decizia D.G.F.P.-M.B. nr. x/19.06.2006.

In urma actiunii formulate de societate prin sentinta civila nr. /22.05.2007 Tribunalul Bucuresti a anulat in parte decizia nr. x/19.06.2006 cu privire la masura suspendarii si a obligat D.G.F.P.-M.B. sa solutioneze in fond contestatia pentru acest capat de cerere. Aceasta sentinta a ramas irevocabila prin respingerea recursului prin decizia civila nr. /15.01.2009 a Curtii de Apel Bucuresti - Sectia Contencios Administrativ.

Avand in vedere sentinta civila nr. /22.05.2007 a Tribunalului Bucuresti si constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

I. Organele fiscale ale Activitatii de Control Fiscal Bucuresti - Serviciul Control Fiscal nr. 4 au verificat SC ABC SRL in vederea solutionarii cererilor de compensare din TVA de rambursat depuse de societate in perioada ianuarie 2002 - martie 2003.

In urma inspectiei fiscale intreprinse organele de control au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. Yyy/14.03.2006, in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/14.03.2006, prin care au

stabilit in sarcina societatii diferite suplimentare si accesorii aferente in suma totala de T lei, din care aceasta a contestat suma de C lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente.

Totodata, in vederea solutionarii adresei Garzii Financiare nr./16.08.2005 prin care s-a solicitat verificarea societatii contestatoare, organele de control au intocmit procesul-verbal nr./14.03.2006, anexa la raportul de inspectie fiscala (pg. 21 din raport) si au dispus o serie de masuri prin emiterea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr./14.03.2006.

II. Referitor la impozitul pe profit, prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca suma de P1 RON a fost eronat calculata ca impozit pe profit deoarece facturile pe care apare aceasta suma (cumulata) nu apartin productiei celor 7 filme, ci altor activitati prestate in acelasi domeniu, fara nicio legatura cu contractele de credit rambursabil fara dobanda. Suma de P2 RON, aferenta unui impozit pe profit de P3 RON a fost considerata eronat ca fiind cheltuiala de protocol, in realitate reprezentand cheltuieli de catering (asigurarea mesei pentru echipa de filmare, obligatie ce intra in atributiile oricarui producator de film) ori cheltuieli cu recuzita consumabila la cadru, prevazuta in bugetul fiecaruia dintre cele 7 filme.

Contestatoarea SC ABC SRL arata ca desfasoara activitati in domeniul spectacolelor cinematografice, ca producator, coproducator, distribuitor, etc. de filme, adevarata sa consacrare venind odata cu incheierea, in perioada 10.08.2001-26.11.2001, a 7 (sapte) contracte de credit rambursabil fara dobanda cu Centrul National al Cinematografiei.

Fiecare din aceste contracte are clauze identice, ce tin de esenta contractelor de credit rambursabil fara dobanda, respectiv: creditul reprezinta un procent din valoarea devizului general al proiectului, filmul este destinat proiectiei in salile de spectacol cinematografic public, toate operatiunile privind realizarea filmului sunt derulate printr-un cont bancar distinct, iar contabilitatea filmului este tinuta in analitice distincte. Toate platile referitoare la productia celor 7 filme, indiferent catre cine s-au facut aceste plati, s-au efectuat dintr-un cont bancar distinct, fiind auditate de expert autorizat, care s-a pronuntat si cu privire la deconturile prezentate Centrului National al Cinematografiei de catre contestatoare.

In concluzie, SC ABC SRL solicita anularea actelor contestate pentru suma de S lei reprezentand impozit pe profit si accesorii aferente.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la reintregirea profitului impozabil cu diferentele rezultate din variatia stocurilor, in conditiile in care societatea contestatoare nu a respectat reglementarile contabile in ceea ce priveste inregistrarea veniturilor si cheltuielilor si nu a adus documente care sa infirme constatatarile organelor de control.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/14.03.2006 organele de control au stabilit in sarcina SC ABC SRL urmatoarele obligatii de plata (pct. 2.1.1 din decizia de impunere):

- impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2001-31.12.2004: P4 lei;
- dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, calculate pana la data de 31.01.2006: P5 lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, calculate pana la data de 31.01.2006: P6 lei.

In Raportul de inspectie fiscala nr. yyy/14.03.2006 organele de control mentioneaza ca SC ABC SRL a incheiat cu Centrul National al Cinematografiei (C.N.C.)

contracte de credit financiar rambursabil fara dobanda, pentru productia de filme, societatea avand calitatea de producator. Aportul C.N.C. la realizarea filmelor reprezinta 85% sau 89,89% din devizul general al filmelor.

In vederea realizarii filmelor, societatea a incheiat contracte de coproductie cu diversi furnizori (SC M SRL, SC F SRL), acestia avand calitatea de coproducatori.

Din analiza contractelor a rezultat ca respectivele contracte contin elemente ale unui contract de asociere in participatie fara personalitate juridica, respectiv: asocierea partilor contractante - producatorul si coproducatorul, obiectul asocierii il constituie realizarea, comercializarea si exploatarea filmelor, contributia asociatilor in numerar si servicii, cotele de participare ale fiecarui asociat la beneficii. Totodata, s-a constatat ca prin contracte nu s-a stipulat asociatul care sa raspunda pentru indeplinirea obligatiilor asociatiei fata de autoritatile publice si pentru tinerea evidentei contabile, SC ABC SRL neintocmind evidenta contabila a asociatiei si nereflectand inregistrarile operatiunilor asocierii in contabilitate, avand in vedere calitatea de lider a societatii contestatoare.

In ceea ce priveste activitatea productiva, organele de control au constatat ca SC ABC SRL tine evidenta contabila analitica pe 7 categorii de gestiune economico-financiara, la nivel de balanta de verificare, informatiile preluandu-se apoi in balanta centralizatoare a societatii "mama".

Din analiza indicatorilor au rezultat influente artificiale care denatureaza realitatea veniturilor si cheltuielilor efectiv realizate prin:

- inregistrarea in conturile de cheltuieli (621, 628, 635 si 658) a aportului societatii contestatoare la realizarea filmelor, pe baza de deconturi intocmite de societate, fara a avea la baza documente justificative. Aceste cheltuieli nu reprezinta costuri efectiv realizate, ci doar angajate, inregistrate in contabilitatea gestiunii filmelor pe baza de deconturilor, si nu a documentelor justificative, potrivit notelor contabile:

conturi de cheltuieli = 167 sau 481

331 = 711

121 = conturi de cheltuieli

711 = 121;

- ulterior, in contabilitatea societatii s-au inregistrat cheltuieli ce reprezinta costuri efective pentru realizarea filmelor, pe baza de documente justificative (facturi fiscale), care insa nu au fost inregistrate in costul productiei si nici in contul 711.

Astfel, in urma controlului s-au stabilit obligatii suplimentare in contul impozitului pe profit in suma totala de P4 lei (din care: P41 lei - 2001, P42 lei - 2002, P43 lei - 2003 si P44 lei - 2004) prin:

- diminuarea veniturilor si cheltuielilor din exploatare care nu au avut la baza documente justificative, ci doar deconturi (in anii 2001 si 2002);

- majorarea veniturilor obtinute de societate (cont 711) cu sumele ce reprezinta costurile efective pentru realizarea filmelor, inregistrate in conturile de cheltuieli pe baza de documente justificative (in anii 2001-2004);

- considerarea unor cheltuieli nedeductibile suplimentare, respectiv: cheltuieli inregistrate pe baza de documente ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ (bonuri fiscale), exclusiv cheltuielile cu combustibilii, cheltuieli inregistrate pe baza de documente care nu apartin societatii sau care nu exista, cheltuieli cu achizitionare unor mijloace fixe, nesupuse amortizarii, cheltuieli de protocol inregistrate eronat in conturile 604 si 6018, cheltuieli aferente altor ani fiscali, cheltuieli care nu sunt pentru nevoile societatii, cheltuieli cu amenzi si penalitatile;

- aplicarea cotei standard de impozit pe profit la intreg profitul impozabil deoarece societatea nu a constituit surse proprii de finantare pentru diferenta dintre cota standard si cota redusa de impozit (in anul 2001);

- cheltuielile de distributie aferente unui film, refacturate de SC M SRL, care nu au la baza un contract scris, in conditiile in care, potrivit contractului incheiat cu C.N.C., societatea nu putea efectua decat cheltuieli legate de productia filmului, nu si de distributia acestuia (in anul 2004).

Pentru diferentele stabilite in urma controlului reprezentand impozit pe profit in suma de P4 lei, organele de control au stabilit si accesorii aferente in suma de P5 lei - dobanzi de intarziere si P6 lei - penalitati de intarziere.

Totodata, pentru cheltuielile efective aferente productiei de filme, care trebuiau inregistrate prin creditul contului de venituri din variatia stocurilor (cont 711) si pentru cheltuielile nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au dispus majorarea profitului impozabil cu aceste sume prin dispozitia de masuri nr./14.03.2006.

SC ABC SRL sustine ca serviciile facturate de SC M SRL in perioada 2001-2004 in valoare de D lei (fara TVA) sunt aferente realizarii productiei cinematografice, altele decat cele pentru realizarea de filme, iar cheltuielile in suma de H lei din perioada 2001-2003 reprezinta cheltuieli de catering deductibile integral.

In drept, potrivit art. 4 alin. (1) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre **veniturile obtinute** din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate, din vanzarea bunurilor imobile, inclusiv din castiguri din orice sursa, **si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

De asemenea, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit prevede ca "profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

Incepand cu anul 2004 sunt aplicabile prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora "profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile".

Referitor la inregistrarea veniturilor si cheltuielilor, Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 402/2000 prevad urmatoarele:

" Veniturile reprezinta sumele sau valorile incasate ori de incasat si includ:

a) **venituri din exploatare, respectiv venituri** din vanzarea produselor, lucrarilor executate si serviciilor prestate, **din productia stocata**, din productia de imobilizari, din subventii de exploatare, precum si alte venituri din exploatarea curenta;

(...)

La stabilirea profitului impozabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor, in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

Cheltuielile reprezinta sumele sau valorile platite ori de platit, dupa natura lor, care sunt aferente realizarii veniturilor, astfel cum sunt inregistrate in contabilitatea contribuabililor.

(...)

Inregistrarea veniturilor si cheltuielilor in evidenta contabila se va efectua conform Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991".

Conform pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 "Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare".

In acest sens, pct. 100 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993 prevede ca:

"Potrivit legii, contabilitatea veniturilor se tine pe categorii de venituri, dupa natura lor, care se grupeaza astfel:

(...) venituri din productia stocata, reprezentand variatia in plus (crestere) sau minus (reducere) intre valoarea la cost de productie efectiv a stocurilor de produse si a productiei in curs de la finele perioadei si valoarea stocurilor initiale ale produselor si productiei in curs, neluand in calcul provizioanele pentru depreciere, constituite.

Veniturile din productia stocata se inscriu, alaturi de celelalte venituri, in contul de profit si pierderi, cu semnul + (sold creditor) sau - (sold debitor)".

Ulterior, la pct. 5.3 din Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2002, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2003, au fost preluate prevederile sus-citate, cu urmatoarea precizare: "**Variatia stocurilor de produse finite si in curs de executie pe parcursul perioadei reprezinta o corectie a cheltuielilor de productie pentru a reflecta faptul ca fie productia a marit nivelul stocurilor, fie vanzarile suplimentare au redus nivelul stocurilor**".

Din raportul de inspectie fiscala nr. Yyy/14.03.2006 si din anexele nr. 20, 24, 26 si 28 la raport rezulta ca SC ABC SRL, desi a efectuat cheltuieli in vederea obtinerii filmelor si le-a inregistrat in conturile de cheltuieli, nu a inregistrat si veniturile din variatia stocurilor, potrivit reglementarilor contabile in materie (cu exceptia anului 2001, cand din cheltuielile efective pentru productia de filme in suma de I1 lei societatea a inregistrat venituri din productia stocata in cont 711 in suma de I2 lei, ceea ce a condus la stabilirea de diferente in urma controlului in suma de I3 lei - pg. 15 din raportul de inspectie fiscala).

SC ABC SRL nu a contestat acest aspect, insa sustine ca serviciile prestate de SC M SRL conform facturilor emise in perioada 2001-2004 nu sunt aferente filmelor produse, ci se refera la alte activitati prestate.

Aceasta sustinere a societatii nu poate fi luata in considerare intrucat din raportul de inspectie fiscala si din anexele acestuia rezulta ca serviciile prestate de SC MDV FILM SRL sunt aferente productiei de filme (spre exemplu, sumele de I4 ROL din facturile emise in anul 2001 sunt pentru filmele "S....." si "P.....", din decontul nr. 200/31.10.2003 intocmit de insasi societatea contestatoare rezulta ca ROL facturati de SC M SRL sunt pentru filmul "S.....R....." etc.).

Totodata, se retine ca **in sustinerea contestatiei SC ABC SRL nu a prezentat niciun document** (contracte care sa cuprinda date referitoare la termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute din care sa rezulte valoarea totala a contractelor, cu justificarea prestarii efective a serviciilor pe baza de situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru etc.) care sa dovedeasca ca sumele facturate de SC M SRL reprezinta prestari de servicii care nu sunt aferente productiei de filme, desi potrivit art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata "**Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei**".

In acelasi sens, si sustinerile societatii privind deductibilitatea integrala si imediata a cheltuielilor de catering sunt neintemeiate, in conditiile in care, pentru anii 2001-2002, nu face dovada impozitarii persoanelor carora le-au fost acordate avantaje in natura

sub forma alimentelor, conform pct. 4 si pct. 5 din Normele metodologice date in aplicarea art. 9 din O.G. nr. 73/1999, aprobate prin H.G. nr. 1.066/1999, iar pentru anul 2003, din anexa nr. 26 la raportul de inspectie fiscala rezulta ca aceste cheltuieli au fost tratate drept cheltuieli efective prevazute in bugetul filmelor, dar care trebuiau inregistrate si in conturile de venituri din variatia stocurilor (cont 711).

In speta, sunt aplicabile si prevederile art. 6 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata:

"(1) **Inregistrarile in contabilitate se fac cronologic si sistematic**, potrivit planurilor de conturi si normelor emise in conditiile prevederilor art. 4.

(2) **Orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un in scris care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ**".

Referitor la registrele de contabilitate, pct. C.8 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiara si contabila, precum si modelele acestora, aprobate prin O.M.F. nr. 425/1998 prevede ca "**absenta registrelor de contabilitate sau netinerea regulata a acestora lipseste agentii economici de mijloace de proba in relatiile cu organele fiscale si da posibilitatea acestora din urma de a stabili obligatiile fata de bugetul statului, fara a tine seama de datele din contabilitate**".

In conditiile in care contestatoarele nu a respectat normele contabile in ceea ce priveste evidenta si calculatia costurilor aferente productiei de filme si a influentat profitul contabil cu cheltuielile efective aferente productiei de filme, desi nu obtinuse venituri din exploatarea filmelor respective la sfarsitul fiecarei perioade de gestiune, organele de control au procedat corect prin influentarea contului de profit si pierderi cu variatia stocurilor ce trebuia inregistrata prin contul 711 "Venituri din productia stocata".

Mai mult, cu privire la influentarea profitului impozabil cu veniturile din variatia stocurilor (contul 711) si cu cheltuielile nedeductibile fiscal s-a pronuntat si instanta judecatoreasca prin sentinta civila nr./22.05.2007, cand a respins actiunea formulata de societate impotriva deciziei nr./2006 prin care organele emitente au respins contestatia formulata impotriva dispozitiei de masuri nr./14.03.2006, pornind de la situatia contabila constatata, anume ca din analiza indicatorilor economico-financiari au rezultat influente artificiale care denatureaza realitatea veniturilor si cheltuielilor efectiv realizate, dupa cum s-a constatat si prin raportul de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca SC ABC SRL nu a prezentat documente de natura sa infirme constatarile organelor de control din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/14.03.2006 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate nr. xxx/14.03.2006, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta de dovezi pentru impozitul pe profit si pentru accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principaliae*.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 4 alin. (1) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (1) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin H.G. nr. 402/2000, pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct. 100 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993, pct. 5.3 din Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 306/2002, pct. 4 si pct. 5 din Normele metodologice date in aplicarea art. 9 din O.G. nr. 73/1999, aprobate prin H.G. nr. 1.066/1999, art. 6 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii

nr. 82/1991, republicata, pct. C.8 din Normele metodologice de intocmire si utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiara si contabila, precum si modelele acestora, aprobate prin O.M.F. nr. 425/1998 si art. 213 alin. (4) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC ABC SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/14.03.2006, emisa de Activitatea de Control Fiscal Bucuresti cu privire la impozitul pe profit in suma de S1 lei, dobanzile (majorarile) de intarziere aferente in suma de S2 lei si penalitatile de intarziere aferente in suma de S3 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.