



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Str. Gheorghe Lazăr nr.9B,  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 243947  
Fax : +0256 243948  
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

**DECIZIA NR. 4173/25.09.2018**  
privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**, înregistrată  
la D.G.R.F.P. Timișoara sub  
nr. x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de AJFP x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, cu privire la contestația formulată de SC x SRL, CUI x, cu sediul în x, x, nr.x, jud. x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. x.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x prin care s-a stabilit impozit pe profit în sumă de **x lei**.

De asemenea, societatea contestă și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x emisă de AJFP x – Inspecție Fiscală.

Se reține că, societatea contestatoare dintr-o greșeală de redactare în contestația formulată precizează că se îndreaptă împotriva “Deciziei privind modificarea bazei de impunere nr. x”, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală au emis “Decizie privind nemodificarea bazei de impunere nr. x” și nu Decizie privind modificarea bazei de impunere nr. x.

Contestația este semnată de administratorului societății x și poartă amprenta ștampilei SC x SRL.

În raport de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv **03.04.2018**, potrivit confirmării de primire depuse în copie la dosarul cauzei, contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și data depunerii contestației la DGRFP Timișoara, respectiv **12.04.2018** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligații fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale persoane juridice nr. x și a Deciziei privind “modificarea bazei de impunere” x prin care s-a stabilit obligație fiscală principală impozit pe profit în suma de x lei.

Contestatoarea arată că, în perioada supusă inspecției a desfășurat activitate autorizată - jocuri de noroc în colaborare cu persoane juridice romane în baza unor contracte de participațiune prin care a venit cu aport reprezentând active imobilizate, respectiv aparate jocuri de noroc, bunuri proprii și închiriate de la terți, iar partenerii săi au pus la dispoziție imobile pentru instalarea aparatelor în cauză precum și personal de deservire care să asigure supravegherea permanentă a aparatelor în cauză. Față de situația prezentată în contractele de participațiune și anexele acestora au fost consemnate în detaliu atât veniturile cât și cheltuielile care urmau să se distribuie între părți și să fie consemnate în deconturile lunare.

Societatea precizează că a prezentat organului de inspecție fiscală documentația și justificările cu privire la modul de derulare a activităților desfășurate în participațiune.

Cu privire la diferența de impozit pe profit stabilită pentru perioada 01.01.2011 - 30.09.2017, respectiv suma de x lei, rezultată în urma modificării bazei impozabile cu suma de x lei, contestatoarea susține că tratamentul fiscal aplicat asocierilor în participațiune derulate în perioada supusă inspecției fiscale nu se încadrează în prevederile legale aplicabile pentru asocierea în participațiune după cum urmează:

- Asocierea în participațiune este reglementată de Codul civil - Legea nr. 287/2009, intrată în vigoare la 01.10.2011, art.1949 - 1954. La art.1949 se definește

noțiunea “contractul de asociere în participatiune este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participatie la beneficiile sau pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde”, iar la art.1950 se menționează “contractul se probează numai prin înscris”. În articolele următoare se stabilește faptul că asocierea nu dobândește personalitate juridică, precum și regimul aporturilor și regimul dintre asociați și față de terți.

- Evidența contabilă este reglementată și detaliată prin OMF 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate, care la secțiunea 4<sup>14</sup> Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asociere în participatiune, pct.425 alin.(3) prevede că “cheltuielile și veniturile determinate din operațiunile asocierilor în participatiune se contabilizează distinct de către unul dintre asociați conform prevederilor contractului de asociere cu respectarea prevederilor pct.6”, iar la pct.6 alin.(2) se prevede “la organizarea și conducerea asocierii în participatiune trebuie avute în vedere atât prezentele reglementări, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale.”

- Fiscalitatea operațiunilor în participatiune este prevăzută la art. 28 din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015, iar începând cu 01.01.2016 la art.34 din Legea nr.227/2015 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, la art.34 din Legea nr. 227/2015 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alin.(1) și (2):

*“(1) Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat conform prevederilor contractului de asociere.*

*(2) Veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierii transmise pe bază de decont fiecărui asociat, potrivit reglementărilor contabile aplicabile se iau în calculul pentru determinarea profitului impozabil a fiecărui asociat. Documentele justificative aferente operațiunilor asocierii sunt cele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă de către persoana desemnată de către asociați conform contractului de asociere.”*

Față de prevederile legale menționate mai sus, coroborând prevederile art.1949 și 1950 din Legea nr.287/2009 Codul civil, OMF 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate, pct. 425 alin.(3), precum și art.28 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.34 alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă evident obligativitatea părților de a întocmi un contract în formă scrisă, precum și de a ține evidența și de a transmite prin decont veniturile și cheltuielile cu respectarea clauzelor contractuale, fără a exista restricții cu privire la modul în care părțile contractante au hotărât să distribuie în structură veniturile și cheltuielile, pentru activitatea de exploatare a asocierii.

Contestatoarea susține că prevederile legale menționate mai sus au fost respectate întocmai, faptul că participă cu imobilizări corporale proprii sau închiriate la o asocierie nu poate duce în mod obligatoriu la concluzia la care a ajuns organele de inspecție fiscală, în sensul că atât amortizarea (pentru mijloace fixe) cât și închirierea unor mijloace fixe reflectată în costuri este obligatoriu să fie transmisă participanților la activitatea desfășurată (de exploatare) în participațiune. De altfel bunurile în cauză sunt deținute în patrimoniu sau închiriate, iar amortizarea liniară și chiria reprezintă cheltuieli convențional constante, care pot fi contabilizate fără să fie transmise partenerilor din contract. De asemenea, cheltuielile cu spațiul pus la dispoziție și cu personalul de partenerii săi au fost înregistrate pe costurile acestora.

Anexele contractelor de participațiune prevăd în mod expres în exclusivitate cheltuieli și venituri rezultate strict din exploatarea jocurilor de noroc, ce fac obiectul distribuirii între parteneri.

Pentru considerentele prezentate, contestatoarea solicită reanalizarea structurii constatărilor cu privire la profit din perioada verificată și să constate faptul că nu este necesară schimbarea bazei impozabile la impozitul pe profit și implicit nu datorează suma de x lei reprezentând diferențe impozit pe profit.

În drept, contestatoarea invocă prevederile art.1949-1954 din Legea nr.287/2009 privind Codului civil, OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate, art.28 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.34 din Legea nr.227/2015 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La contestație, societatea a anexat în copie:

- Decizia de impunere x,
- Decizia pentru nemodificarea bazei de impunere x,
- Raportul de inspecție fiscală x.

**II.** Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x.

Perioada verificată este 01.12.2011-30.09.2017.

SC x SRL desfășoară activității de jocuri de noroc de tip slot-machine, încheind contracte de asocierie în participațiune cu diverse persoane juridice romane, iar ca regulă generală, are calitatea de asociat prim în aceste asocieri.

În calitate de asociat prim, SC x SRL ține evidența contabilă centralizat și distinct a rezultatelor asocierii în participațiune realizate la echipamentele de joc instalate în spațiile deținute de coparticipanți (asociații secunzi), iar lunar transmite

acestora pe baza de decont veniturile și cheltuielile asocierii în vederea înregistrării acestora în contabilitate.

Împărțirea rezultatelor financiare din activitatea de exploatare a jocurilor de noroc tip slot machine se face în procentele stipulate prin contractele de asociere în participatiune care sunt, de regulă, 60- 40% și 50-50%. Există însă și contracte de asociere în participatiune (ca de exemplu cele încheiate cu SC x SRL și SC x SRL) în cazul cărora s-au constatat cote extreme de împărțire a veniturilor și cheltuielilor cum ar fi 20- 80% și 17-83%.

Analizând natura cheltuielilor ce fac obiectul transmiterii către coparticipanți, organele de inspecție fiscală au constatat că, în toata perioada supusă verificării, SC x SRL virează către asociații săi doar cheltuielile de natura impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat respectiv taxe de licențiere și autorizare.

În cazul x SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat că, în nicio situație, contribuabilul verificat în calitate deținător al aparatelor de joc (fie ele în proprietate, fie închiriate) nu a ținut cont de cheltuielile cu amortismentul aferente aparatelor de joc aflate în proprietate și nici de cheltuielile cu chiria pentru mijloacele de joc luate în chirie aduse ca aport în asocieri și care contribuie în mod direct la realizarea de venituri portiv activității principale desfășurate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, aceasta vine în contradicție cu reglementările specifice asocierilor în participatiune unde se prevede în mod clar că, atâta timp cât veniturile se împart în cotele stabilite prin contractele de asociere, asociații trebuie să țină cont și de toate cheltuielile directe efectuate cu bunurile aduse ca aport în asociere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL respectă doar parțial prevederile legale privind evidența asocierii în participatiune, și anume :

- ține evidența cheltuielilor stipulate în contractele de asociere încheiate, care constau doar în cheltuielile de licențiere și autorizare pentru fiecare aparat de joc pus în asociere;

- utilizează contul 458 "Decontări din operații în participatie", înregistrând în creditul contului veniturile realizate din operații în participatie transferate coparticipanților conform contractului de asociere (din contul 704) și în debitul contului înregistrează cheltuielile transferate din operații în participatie care constau, așa cum s-a precizat, exclusiv în cheltuielile de licențiere și autorizare a activității de jocuri de noroc ce se transmit coparticipanților (din contul 635).

Din punct de vedere fiscal, s-a constatat că SC x SRL înregistrează în evidența contabilă și fiscală toate cheltuielile efectuate cu amortizarea și chiriile plătite pentru aparatele de joc exploatate în asocieri, în timp ce din veniturile realizate de aparatele care fac obiectul asocierilor în participatiune societatea rămâne doar cu cota parte conform contractelor.

Concret, societatea înregistrează cheltuieli deductibile integral reprezentând amortizare sau chirie pentru aparatele exploatate în asocierile în participatiune, în

timp ce ramane cu venituri impozabile doar în cota de aprox. 50-60 % din veniturile obținute de aceste aparate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că baza impozabilă este diminuată permanent cu veniturile transferate asociațiilor, ajungându-se la situația în care o parte din aceste cheltuieli nu mai au corespondent în veniturile impozabile și nu mai îndeplinesc condiția de deductibilitate din punct de vedere fiscal.

Astfel, partea din cheltuielile cu amortizarea aparatelor de joc aflate în proprietate și din cheltuielile cu chiria aparatelor de joc închiriate corespunzătoare veniturilor scăzute din evidenta contabilă și transmise asociațiilor prin decontul de venituri și cheltuieli, conform cotelor stipulate în contracte, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal în temeiul art. 21 alin.(1), art.28 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(1) și alin.(2) din OG nr. 92/2003 respectiv art.14 alin.( 2) și (3) din Legea nr. 207/2015

La stabilirea cuantumului cheltuielilor nedeductibile de natura amortizărilor și chiriilor, organele de inspecție fiscală au ținut cont de procentele convenite de părți în contractele de asociere în participatiune de împărțire a veniturilor și s-a avut în vedere cheltuielile cu amortizarea și cu chiria aferentă aparatelor de joc care participă direct la obținerea profitului în cadrul contractelor de asociere în participatiune cu diverșii parteneri, astfel:

1. Cheltuieli cu amortizarea aparatelor de joc.

Pentru stabilirea părții din cheltuielile cu amortizarea pe care societatea ar fi trebuit să o transmită coparticipanților având în vedere că amortizarea aparatelor de joc este un cost direct și participă la realizarea veniturilor, la solicitarea echipei de inspecție, societatea, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele situații:

- registrul mijloacelor fixe aferent perioadei 01.01.2011- 30.09.2017, unde este specificat numărul de inventar, codul de clasificare, denumirea mijlocului fix și punctul de lucru unde se afla fiecare aparat de joc aflat în proprietatea societății, data intrării în patrimoniu și documentul de achiziție, valoarea de inventar, amortizarea totală calculată și înregistrată în evidența contabilă (până la data de 30.09.2017);

- situația privind evidența punctelor de lucru, până la data de 30.09.2017 contribuabilul are deschise un număr de 60 puncte de lucru. Situația conține numărul și adresa punctelor de lucru, data deschiderii și a închiderii (unde este cazul) a punctelor de lucru, deținătorul spațiului și cotele de participare între asociați din contractele și actele adiționale încheiate;

- centralizatorul tuturor aparatelor de joc (de natura mijloacelor fixe și al obiectelor de inventar) aflate în proprietatea societății la data de 30.09.2017, care cuprinde seria aparatelor, valoarea de intrare, data și documentul de achiziție, furnizorul și locul unde funcționează sau unde este depozitat.

Având toate aceste date și informații, echipa de inspecție fiscală a procedat la calculul părții din cheltuielile cu amortismentul neacoperite de venituri (acestea fiind

transferate coparticipantilor în cotele stabilite între părți) stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal la societatea x SRL, după cum urmează:

- în funcție de codul de clasificare înscris de societate în situațiile prezentate respectiv 2.1.23.4, echipa de inspecție a stabilit că perioada de amortizare a aparatelor de joc 60 de luni (5 ani), amortizarea fiind liniară.

- data deschiderii punctului de lucru ca fiind data de la care Super Jackpot SRL ar fi trebuit să înceapă să transmită cota parte din cheltuielile cu amortizarea către coparticipanți aferenta aparatelor de joc puse la dispoziția asocierii;

- înscrierea tuturor cotelor de participare și a perioadelor la care se refera din actele adiționale încheiate;

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile cu amortizarea aparatelor de joc care participă la asocierile în participațiune în sumă de totală de x lei, din care :

- x lei - cheltuieli nedeductibile pentru anul fiscal 2015,

- x lei - cheltuieli nedeductibile pentru anul fiscal 2016,

- x lei - cheltuieli nedeductibile pentru perioada 01.01.2017-30.09.2017.

2. Cheltuieli cu chiriile aparatelor de joc.

În perioada supusă verificării societatea înregistrează cheltuieli cu chiriile aparatelor de joc în cuantum semnificativ. Astfel, lunar societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu chiriile în baza facturilor primite de la furnizorii: SC x România SRL, SC x, SC x RO SRL, SC x SRL, SC x d.o.o.

Pentru analizarea acestor cheltuieli și aprecierea tratamentului fiscal și pentru stabilirea părții din cheltuielile cu chiriile pe care societatea ar fi trebuit să o transmită coparticipantilor având în vedere caracterul indiscutabil direct al acestora în realizarea veniturilor coroborat cu faptul că societatea nu a prezentat o evidență clară și completă a aparatelor de joc închiriate pe puncte de lucru, prin adresa nr. x, echipa de inspecție fiscală a solicitat contribuabilului să întocmească situații de calcul din care să reiasă valoarea cheltuielilor cu chiria, din total cheltuieli cu chiriile înregistrate în contul 612 trimestrial, pentru aparatele care fac obiectul contractelor de asociere în participațiune sau elemente în baza cărora să se poată stabili o chirie medie precum și cotele de participare ale asociaților din respectivele contracte de asociere/acte adiționale, corelate trimestrial, pentru perioada ianuarie 2015-septembrie 2017 respectiv orice alte date și înscrisuri pe care societatea le consideră relevante pentru situația în cauză.

Ca urmare a solicitării, SC x SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele situații:

- Situații lunare privind numărul de aparate de joc închiriate și alocate pe fiecare punct de lucru, cu evidențierea seriei aparatelor de joc, locația în care este instalat, numărul punctului de lucru, furnizorul și valoarea chiriei menționate în contract (în euro), cotele de participare în asociere. S-a stabilit calcularea unei chirii medii pentru aparatele de jocuri în discuție, având în vedere că, potrivit contractelor

de închiriere, chiria acestora este între x euro, fiind considerat cursul de schimb euro/lei de la data înregistrării facturilor de chirie.

Astfel stabilite, la cheltuielile cu chiria aferente aparatelor puse în asocieri s-a aplicat cota de participare a partenerului asupra chiriei medii/aparat, rezultând partea de cheltuiala nedeductibila fiscal la SC x SRL, după cum urmează:

- pentru anul fiscal 2015 - x lei;
- pentru anul fiscal 2016 - x lei;
- pentru perioada 01.01.2017-30.09.2017 -x lei.

Urmare recalculării efectuate de către echipa de inspecție s-a stabilit diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă totală de x lei aferent unei baze impozabile suplimentare în sumă de x lei, astfel:

- an 2015 - diferența suplimentara de impozit pe profit în sumă de x lei aferent unei baze impozabile în sumă de x lei.

- an 2016 - diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de x lei aferent unei baze impozabile în sumă de x lei.

Pentru perioada 01.01.2017-30.09.2017, s-au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de x lei și s-a întocmit Dispoziția de măsuri nr.x în care s-a dispus considerarea sumei de x lei ca și cheltuială nedeductibilă de către contribuabil la stabilirea profitului impozabil aferent anului 2017 în Declarația 101.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligația fiscală sus menționată, în condițiile în care argumentele acesteia nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

**În fapt**, în perioada ianuarie 2011 – septembrie 2017, SC x SRL a desfășurat activități de exploatare a jocurilor de noroc de tip slot machines, încheind contracte de asociere în participațiune cu diverse persoane juridice române.

În urma asocierilor în participațiune încheiate, contestatoarea împreună cu asociații săi au convenit la împărțirea veniturilor în procente stabilite prin contractele și actele adiționale încheiate, iar în ce privește cheltuielile s-a convenit doar asupra cheltuielilor cu impozitele și taxele datorate bugetului de stat (taxă licență, taxe de autorizare etc.).

Se reține că, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă și fiscală toate cheltuielile efectuate cu amortizarea și chiriile aparatelor aduse în asociere, în timp ce înregistrează venituri impozabile în cotă de aproximativ de 50-



60% din veniturile obținute din aceste aparate. Astfel, baza impozabilă este diminuată permanent cu partea de cheltuieli cu amortizarea și închiriere rămasă neacoperită de venituri.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că partea de cheltuieli cu amortizarea aparatelor aflate în proprietate și din chiria aparatelor de joc închiriate nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, atâta timp cât o mare parte din venituri nu rămân contestatoarei, fiind scăzute din evidența contabilă și transmise asociaților prin decontul de venituri și cheltuieli, conform cotelor stipulate în contract.

Prin urmare, a fost stabilită diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de x lei (x lei + x lei) aferentă cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de x, pentru perioada 2015-2016.

Prin contestația formulată, SC x SRL susține că aceste cheltuieli sunt constante și pot fi contabilizate fără să fie transmise partenerilor de contract, așa cum sunt și cheltuielile partenerilor cu spațiul pus la dispoziție și cu personalul propriu al acestora. Anexele la contractele de asociere prevăd expres și în exclusivitate cheltuieli și venituri strict rezultate din exploatarea jocurilor de noroc care fac obiectul distribuirii între parteneri.

**În drept**, pentru anul 2015 sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ART. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

*“ART. 21 Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*

*“ART. 28 Asocieri fără personalitate juridică*

*(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.*

*(...)*

*(3) Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.”*

Începând cu 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“ART. 19 - Reguli generale*

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 . Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

*„ART. 25 - Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

*“ART. 34 - Asocieri cu sau fără personalitate juridică*

*(1) Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, conform prevederilor contractului de asociere.*

*(2) Veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierii, transmise pe bază de decont fiecărui asociat, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se iau în calcul pentru determinarea profitului impozabil al fiecărui asociat. Documentele justificative aferente operațiunilor asocierii sunt cele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă de către persoana desemnată de asociați, conform prevederilor contractului de asociere.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, **se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.**

**În aceste condiții, pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie să se regăsească în veniturile realizate.**

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că societatea contestatoare a încheiat contracte de asociere în participațiune cu diverse persoane juridice române, în care are calitatea de asociat prim. În calitate de asociat prim ține evidența contabilă centralizat și distinct a rezultatelor asocierii în participațiune realizate la echipamentele de joc instalate în spațiile deținute de coparticipanți, asociații secunzii, lunar transmite acestora pe bază de decont veniturile și cheltuielile asocierii în vederea înregistrării acestora în contabilitate.

Din analiza cheltuielile ce fac obiectul transmiterii către coparticipanți, organele de inspecție fiscală au constatat că, în toată perioada supusă verificării, contestatoarea virează doar cheltuieli de natura impozitelor și taxelor datorate bugetului statului, respectiv taxe de licențiere și autorizare.

În ce privește cheltuielile cu amortizarea aparatelor de joc aflate în proprietate, respectiv cheltuielile cu chiria pentru mijloacele de joc luate în chirie și aduse ca aport în asociere și care contribuie în mod direct la obținerea de venituri, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu transferă aceste cheltuieli către coparticipanți.

În speță, sunt incidente și prevederile pct.424 și 425 din Secțiunea 4.14 și Cap. 14 din Ordinul nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

**“SECȚIUNEA 4.14**

*Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asociere în participație*

**424. - (1) Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație", analitic distinct pe fiecare coparticipant.**

*(2) Evidența decontărilor din operațiuni în asociere în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asociere în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație".*

**425. - (1) Societatea care conduce evidența asocierii în participație ține evidență și întocmește bilanș de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.**

*(2) În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate.*

*(3) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 6.*

*La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.*

*(4) La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.”*

#### **“CAP. 16 - Funcțiunea conturilor**

*În creditul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație" se înregistrează:*

- veniturile realizate din operațiuni în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781);*
- cheltuielile primite prin transfer din operațiuni în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681);*
- sumele primite de la coparticipanți (512, 531).*

*În debitul contului 458 "Decontări din operațiuni în participație" se înregistrează:*

- veniturile primite prin transfer din operațiuni în participație (701 la 781);*
- cheltuielile transferate din operațiuni în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiunilor în participație conform contractelor (601 la 681);*
- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operațiunilor în participație (512, 531).*

*Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație.*

*Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participație, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operațiuni în participație ca rezultat favorabil (profit).”*

De asemenea, potrivit prevederilor Ordinului nr.3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, valabil până în anul 2015, respectiv Ordinului 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, valabil din ianuarie 2016:

#### **“DECONT PENTRU OPERAȚIUNI ÎN PARTICIPAȚIE (Cod 14-4-14)**

*Se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operațiuni în participație.*

*1. Servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între coparticipanți.*

2. Se întocmește de către unitatea care ține contabilitatea asocierilor în participație, lunar, în două exemplare, pe fiecare coparticipant, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate. Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi general aplicabil.

În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.”

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, rezultă că în debitul contului 458 ”Decontări din operațiuni în participațiune” se înregistrează **cheltuielile transferate din operațiuni în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării**, ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiunilor în participație conform contractelor.

Se reține că nu pot fi excluse din calcul cheltuielilor directe cu activele unui participant puse în comun cu un asociat, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării. Așa cum cheltuielile cu amortizarea constituie cheltuieli directe aferente bunurilor aduse în asociere și care conduc la obținerea de venituri și cheltuielile cu chiria aparatelor de joc aduse în asociere și care se suportă lunar de către contestatoare, constituie cheltuieli directe atribuite aparatelor de joc aduse în asociere.

În consecință, cheltuielile cu chiria și cheltuielile cu amortizarea aparatelor reprezintă cheltuieli directe pe care asociatul le suportă și atâta timp cât respectivele active sunt exploatate în comun cu un asociat, aceste cheltuieli nu pot fi integral deductibile la asociatul care deține activele, în condițiile în care veniturile obținute din asociere se supun împărțirii cu asociații.

Or, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală toate cheltuielile efectuate cu amortizarea și chiriile plătite pentru aparatele de joc exploatate în asociere, în timp ce din veniturile realizate de aparatele care fac obiectul asocierii în participațiune rămâne doar cu cota parte conform contractelor.

Totodată, se reține că pentru activitățile de jocuri de noroc - slot machines, la stabilirea impozitului pe profit legiutorul nu a prevăzut posibilitatea unor eventuale deduceri a unor cheltuieli de exploatare cu un venit nerealizat.

Prin urmare, se reține că SC x SRL a diminuat baza impozabilă cu veniturile transferate asociațiilor, în condițiile în care cheltuielile cu amortizarea și chiria nu sunt transferate coparticipanților, ajungându-se în situația în care o parte din cheltuieli nu mai au corespondent în veniturile impozabile și astfel nu mai îndeplinesc condiția de deductibilitate din punct de vedere fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că partea din cheltuieli cu amortizarea aparatelor de joc aflate în proprietate și din cheltuielile cu chiria aparatelor de joc închiriate nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care nu sunt aferente realizării de venituri, întrucât o parte din venituri nu rămân contestatoarei, fiind scăzute din evidența contabilă și transmise asociațiilor prin decontul de venituri și cheltuieli, conform cotelor stipulate în contract.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul părții din cheltuieli cu amortizarea și a chiriilor neacoperite din venituri, stabilind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2015 în sumă de x lei, respectiv pentru anul 2016 în sumă de x lei.

Argumentul contestatoarei potrivit căreia cheltuielile cu amortizarea cât și costurile cu chiria sunt constante și pot fi contabilizate fără a fi transmise partenerilor de contract, așa cum sunt și cheltuielile partenerilor cu spațiul și personalul propriu al acestora, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în ceea ce privește cheltuielile aferente acestei activități, înregistrarea/recunoașterea în contabilitate a acestora este reglementată de prevederile pct.19 alin.(2) lit.b și alin.(4) din OMFP nr.1802/2014:

*“19.- (1) Elementele direct legate de evaluarea performanței financiare, prin intermediul contului de profit și pierdere, sunt veniturile și cheltuielile.*

*(2) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:*

*a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;*

*b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.*

*(...)*

*(4) Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor economice viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau de o creștere a valorii unei datorii. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea creșterii valorii datoriilor sau reducerii valorii activelor (de exemplu, drepturile salariale angajate sau amortizarea echipamentelor).”*

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub forma de

ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor care se recunosc în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o diminuare a beneficiilor viitoare legate de o diminuare a valorii unui activ sau o creștere a valorii unei datorii.

Faptul că societatea înregistrează cheltuieli care concură la realizarea veniturilor, nu îi conferă dreptul legal de a deduce integral aceste cheltuieli din veniturile realizate, în condițiile în care potrivit prevederilor legale sus menționate atât veniturile cât și cheltuielile realizate din operațiuni în asocieri se atribuie fiecărui asociat.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale invocate, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului cheltuielile în sumă de x lei pentru perioada 2015-2016, și au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de x lei (x lei aferent anului 2015 și x lei aferent anului 2016), motiv pentru care în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x prin care s-a stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de x lei.**

**2. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare inspecției fiscale, iar contestatoarea nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.**

**În fapt**, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x s-a dispus nemodificarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.12.2011-30.09.2017, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x. Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale.

**În drept**, potrivit dispozițiilor art.93 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*Art.93 -(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri. “*

De asemenea potrivit art.131 din același act normativ:

*“(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

*(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

***b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;***

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

*(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47.”*

Totodată, potrivit art.268 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 268 Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*



*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.”*

*Art. 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au individualizat creanțele fiscale, cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale.

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată se reține că societatea contestatoare se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite obligații la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, deci nu a fost lezată în vreun interes al său.

Totodată, contestatoarea nu a motivat și demonstrat lezarea interesului legitim prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x.

Art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, la pct.9.4 și pct.12.1 lit.d) precizează:

*“9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și același tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.*

*12.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)*

*d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”*

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x, nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, astfel încât contestația nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, pentru capătul de cerere referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art. 279 alin.(1) și art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și pct.12.1 lit.d) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de SC xSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

**2. Respingerea ca lipsită de interes** a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.x emisă de AJFP x – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

**x**