

DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii, prin adresa din 26.03.2008, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala in 31.03.2008 asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L., judetul J1.

SC X SRL, la data depunerii contestatiei, figura in anexa 1 din Ordinul ministrului economiei si finantelor nr.1354/25.09.2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuti de Ordinul ministrului finantelor publice nr.753/2006 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările si completările ulterioare.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere din 29.02.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din 05.03.2008 incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice J1 - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii - Activitatea de Inspectie Fiscala, privind impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice J1 in 19.03.2008, in raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 05.03.2008 conform semnaturii de primire de la finalul deciziei de impunere, contestatia fiind depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, constatând ca sunt îndeplinite dispozitiile art.205, art.207 alin.1 si art.209 alin.(1) litera b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.

I.1 Prin contestatia formulata societatea invocă exceptia nulității inspectiei fiscale prin prisma art.96 alin.(1) litera a din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aratand ca la cap.1 pct.5 din raportul de inspectie fiscală se arată că perioada supusă verificării este 01.01.2004 - 30.09.2007, iar la cap.III

"Constatări fiscale" se precizeaza 01.01.2002 - 30.09.2007 ca fiind perioada supusa inspectiei fiscale.

Se mentioneaza ca in conformitate cu art.98 "Perioada supusa inspectiei fiscale" din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, extinderea inspectiei fiscale trebuie motivată si trebuie să se incadreze intr-una din situatiile expres si limitativ prevăzute de lege, astfel ca organul de control a omis aceste prevederi legale, procedand la verificarea ultimilor 5 ani fiscali.

I.2. Pe fondul cauzei, societatea contestă integral majorarea bazei de impozitare si in consecință a impozitul pe profit provenit din excluderea cotelor de cheltuieli care in opinia organului de control trebuiau atribuite asociatilor din contractele de asociere in participatiune, in baza **urmatoarelor argumente**:

Organul de control fiscal a apreciat nejustificată deducerea cheltuielilor efectuate de societate conform contractelor de asociere in participatiune incheiate cu mai multe societati comerciale, considerând nedeductibile cotele din cheltuielile asocierii inregistrate de societate conform contractelor incheiate.

Societatea noastră este organizatoare de jocuri de noroc, detinând in proprietate sau in folosință aparate de jocuri de noroc. Aceste aparate sunt amplasate in localuri, baruri, discoteci si alte locatii in care functionează unități de agrement. Modalitatea de colaborare cu detinătorii de spatii, la propunerea comisiei de autorizare a jocurilor centrale de avizare a jocurilor de noroc, este contractul de asociere in participatiune. Această formă este si cea indicată de legiuitor in art.15 din HG nr.251/1999 privind conditiile de autorizare, organizare si exploatare a jocurilor de noroc, unde se prevede ca jocurile de noroc cu participare directă pot fi organizate numai in spatii corespunzător amenajate pentru desfășurarea unor astfel de activități, iar spatiul in care se desfășoară aceste activități poate fi in proprietatea organizatorului, inchiriat sau dobândit sub o altă formă legală de către acesta.

Acelasi text de lege prevede ca in cazul unor contracte de asociere in participatiune, incheiate de către utilizatorii de aparatură specifică jocurilor de noroc cu detinătorii de spatiu, organizatori de jocuri de noroc sunt considerati persoanele juridice care exercită cu forme legale dreptul de proprietate sau de folosință asupra aparaturii respective. Întreaga responsabilitate in fata legii privind corecta desfășurare a activității de exploatare a aparaturii si a sălii de joc revine

detinătorilor cu orice titlu al acestei aparaturi, care au fost autorizati in conditiile prezentei hotărâri.

Astfel, societatea are obligatia reglementării relatiilor de colaborare, in forma recomandată de asociere in participatiune.

Asa cum rezultă din dispozitiile legale cuprinse in H.G. nr.251/1999 precum si din cele cuprinse in art.3 din O.U.G. nr.118/1999 completat de art.1 din Legea nr.366/2001, organizatorul de jocuri de noroc are obligatia achitării taxelor de jocuri de noroc, a timbrului social precum si a taxelor lunare pentru vizarea licentei. Aceste obligatii nu sunt transmisibile si sunt obligatia si răspunderea exclusivă a organizatorului de jocuri de noroc.

În localurile in care amplaseaza aparatele, detinătorii de spatii desfășoară activități de alimentatie publică, baruri, discoteci, uneori având aparate de joc si de la alte societăți organizatoare de jocuri de noroc. În atare conditii cheltuielile aferente functionării unui aparat sau chiar mai multor aparate (curent electric, încălzire, apă, canal, chirie sau amortizare spatiu, salarii etc.) sunt nedeterminabile. Pentru a asigura corectitudinea derulării raporturilor contractuale precum si pentru respectarea prevederilor legale imperative, prin toate contractele incheiate cu colaboratorii, societatea a stabilit obligatiile părților, prevazand modul de suportare a cheltuielilor aferente participării, respectiv obligandu-se, in calitate de organizator de jocuri, să achite taxele de exploatare, intretinere si licentiere a aparatelor, iar detinătorul de spatiu cheltuielile de salarizare a personalului si cu utilitățile. Raportat la valoarea aproximată a acestor cheltuieli, care depind in principal de mărimea, calitatea si situarea spatiului precum si de numărul de aparate de joc amplasate, prin contractele incheiate s-a convenit împărțirea beneficiilor in anumite procente mergând de la 50 - 50% la 20 - 80%. În acest fel, prin repartizarea câștigului realizat s-au reglat cheltuielile astfel încât acestea să fie proportionale.

În contractele incheiate s-a definit profitul brut al asocierii ca diferenta dintre veniturile aferente asocierii si cheltuielile aferente asocierii, asa cum ele s-au prevăzut expres in contract. La sfârșitul fiecărei luni s-a realizat decontarea contractuală, adică împărțirea câștigului realizat in cotele convenite.

Pierderile inregistrate au fost suportate exclusiv de SC X SRL, asa cum s-a constatat si la cap.III lit.A pct.e din raportul de inspectie fiscală.

Se mai arata ca in conformitate cu art.255 din Codul Comercial, intinderea si conditiile asociatiunii se determină prin

conventia părților. Acest text de lege coroborat cu prevederile art.969 Cod civil confirma justetea intelegerii respectate ani in sir.

În contabilitate s-au inregistrat veniturile care revin societatii din câștiguri, conform cotelor stabilite si cheltuielile care revin conform contractului, constând in contravaloarea taxelor obligatorii, licentiere, verificare tehnică.

Societatea arata ca la analiza inregistrărilor contabile efectuate de societate, organul de control a avut in vedere dispozitiile art.5 alin.12 din Legea nr.414/2002, pct.5.3 din Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobat prin HG nr.859/2002 si apoi disp.art.28 alin.1 si 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Potrivit acestor reglementări, in cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare in asociere, iar intr-o asociere fără personalitate juridică intre două sau mai multe persoane juridice române, veniturile si cheltuielile inregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.

Se arata ca interpretând aceste texte de lege, organul de control a concluzionat că obligatia societăților era să insumeze toate veniturile si cheltuielile aferente asocierii si să le imparta conform cotelor contractuale stabilite, pentru împărțirea câștigurilor. Ceea ce a omis organul de control este pe de o parte faptul că societățile nu au avut intentia de a colabora in acest mod, iar pe de altă parte cheltuielile detinătorilor de spatii sunt nedeterminabile raportat la modul de colaborare, mai sus prezentat.

Societatea crede că organul de control prin prisma art.977 Cod civil trebuia să analizeze intentia reală a părților, conform contractului.

Art.251 si urmatoarele din Codul comercial definesc contractul de asociere in participatiune ca forma de colaborare care are loc atunci cand un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune in beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni, sau chiar asupra intregului comert. Art.254 prevede ca participantii nu au nici un drept de proprietate asupra lucrurilor puse in asociatiune, chiar daca au fost procurate de dansii.

Fată de delimitarea clară a cheltuielilor efectuate de cele două părți precum si obligatia societății de a plăti cotă din câștig fără ca

partea sã suporte pierderile, rezultã cã de fapt contractele sunt veritabile contracte de inchiriere. Din nici o clauzã a contractului nu rezultã cã detinãtorii de spatii ar fi inteles sã suporte si eventualele pierderi ale asocierii, ceea ce este de esenta contractului de asociere in participatiune, asa cum acesta este reglementat de art. 251 Cod comercial.

Se mai arata ca Înalta Curte de Casatie si Justitie, prin decizia nr.1074/2000, a stabilit cã pentru determinarea naturii juridice a contractelor de asociere trebuie avute in vedere art.251 Codul comercial, conform carora asociatiunea in participatiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercialã acordã unei sau mai multor persoane ori societãti o participatiune in beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni sau chiar asupra intregului comert, precum si art.1513 din Codul civil, potrivit cãruia este nul contractul prin care un asociat isi stipuleazã totalitatea câstigurilor, de asemenea este nulã si conventia prin care s-a stipulat ca unul sau mai multi asociati sunt scutiti de a participa la pierderi.

Dacã din verificarea contractelor rezultã cã una dintre pãrti nu a participat la pierderi, iar din modul cum au fost derulate operatiunile desfășurate in baza asa-ziselor contracte de asociere a reiesit cã fiecare asociat si-a decontat propriile cheltuieli, analizând aceastã intelegere prin prisma textelor de lege invocate, rezultã cã aceste contracte sunt esentialmente contracte de inchiriere si nu de asociere in participatiune.

Organul de control nu a avut in vedere faptul cã bugetul de stat nu a fost prejudiciat in derularea contractelor. Astfel cele douã pãrti, pe total au inregistrat corect veniturile si cheltuielile, achitând impozitele legale. Eliminarea unor cote din cheltuielile efectuate ar duce la o dublã impozitare la nivelul celor douã societãti.

Fatã de aceste considerente, se solicitã admiterea contestatiei in privinta diminuãrii bazei impozabile si scutirea subscrisei de la plata impozitului pe profit suplimentar stabilit pentru aceastã sumã precum si accesoriile calculate.

În subsidiar, se solicita ca in cazul in care nu se va confirma pozitia societatii in privinta naturii juridice a contractelor, sã fie recalculate baza impozabila si impozitul datorat, având la baza toate cheltuielile asociatiunii.

I.3. Pe baza acelorasi argumente, se contesta majorarea bazei de impozitare si in consecintã a impozitul pe profit stabilit prin cap.

III. Lit.A. pct.e -pag.8- din raportul de inspectie fiscala, provenit din excluderea cotelor de pierdere care in opinia organului de control trebuiau atribuite asociatilor din contractele de asociere in participatiune.

Se solicita admiterea contestatiei si modificarea deciziei de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit si accesoriile aferente.

II. Prin Decizia de impunere din 29.02.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din 05.03.2008 intocmit de Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii J1 - Activitatea de Inspectie Fiscala s-au constatat urmatoarele:

In perioada 01.01.2002 - 30.09.2007, SC X SRL a desfasurat activitate de exploatare a jocurilor de noroc. Pentru organizarea acestora unitatea a incheiat cu diversi parteneri, fie contracte de inchiriere a unor spatii, fie contracte de asociere in participatiune. Potrivit contractelor, in asocierile in participatiune SC X SRL a participat cu masinile electronice cu castiguri, iar partenerii cu spatiile de desfasurare a jocului.

Societatea nu a respectat prevederile legale in materie. Astfel, pe de o parte, nu au fost respectate reglementarile contabile ce vizeaza asocierile in participatiune, dupa cum urmeaza: prevederile pct.5.8. din OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, conform caruia cheltuielile si veniturile determinate de operatiunile asocierilor în participatie se contabilizează distinct de către unul din asociati, conform prevederilor contractului de asociere, iar la sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie, prevederi mentinute si prin pct. 221 din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Potrivit contractelor incheiate, obligatia conducerii contabilitatii asocierii in participatiune revenea SC X SRL. Aceasta nu a contabilizat distinct toate cheltuielile determinate de operatiunile asocierilor in participatiune, ci doar cheltuielile cu platile catre jucatori. Celelalte cheltuieli aferente asocierilor in participatiune - cheltuieli cu chiriile aparatelor de joc, cheltuieli cu taxa pentru jocuri de noroc, cheltuieli cu taxa de timbru social- nu au fost contabilizate separat, pe fiecare asociere in parte, acestea fiind inregistrate in mod global in conturile de cheltuieli ale societatii verificate.

La sfarsitul fiecarei luni, SC X SRL a transmis asociatilor deconturi cu cota parte din beneficiul brut, determinat prin scaderea din veniturile obtinute din asociere a cheltuielilor cu platile catre jucatori, fara a transmite separat, pe de o parte veniturile, pe de alta parte cheltuielile, inregistrate pe naturi.

De asemenea, contribuabilul verificat a inregistrat in mod eronat in contabilitate, transmiterea cotelor parti catre asociati, efectuand articolul contabil : 658 "Alte cheltuieli de exploatare" = 458 "Decontări din operatii in participatie" cu cota parte din "beneficiul brut", calculat dupa cum s-a aratat mai sus.

Inregistrarile efectuate de unitate contravin prevederilor legale privind functiunea contului 458 "Decontări din operatii in participatie" Astfel, conform prevederilor legale redate mai sus, in creditul contului 458 "Decontări din operatii in participatie" SC X SRL avea obligatia sa inregistreze veniturile realizate din operatii in participatie transferate coparticipantilor, iar in debitul său cheltuielile transferate din operatii in participatie. Faptul ca societatea a inregistrat cotele parti din "beneficiul brut" transferate asociatilor in creditul contului 458, in corespondenta cu un cont de cheltuiala, 658 a condus la marirea artificiala a cifrei de afaceri.

Pe de alta parte, nu au fost respectate prevederile art.5 alin.(2) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform carora in cazul asociatiunilor în participatiune sau al asocierilor similare, veniturile si cheltuielile sunt alocate acestora în limita cotelor de participatiune detinute de fiecare asociat, iar orice plăți suplimentare prevăzute în contractul de asociere, inclusiv contributiile suplimentare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pct.5.3 din Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002, precum si art.28 alin(1) si (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Asfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a procedat la alocarea pe parteneri, a veniturilor si cheltuielilor aferente activitatii de exploatare a jocurilor de noroc desfasurate in participatiune, functie de cotele de participare detinute de fiecare asociat, acesta facând, la sfarsitul fiecarei luni, doar o repartizare a beneficiului brut pe parteneri, utilizand cotele stipulate in acest sens in contractele incheiate.

Pe langa faptul ca indicatorii unitatii -venituri totale si cheltuieli totale- au fost denaturati prin inregistrarea de sume care apartineau in realitate asociatilor, nici beneficiul brut, la care s-a facut

referire mai sus, ce a fost impartit pe asociati, nu reprezinta rezultatul real (profitul/pierdere), obtinut din activitatea de exploatare a jocurilor de noroc desfasurata in asociere. La calculul "beneficiului brut" din care cote parti se transmiteau asociatilor, societatea verificata a luat in considerare doar cheltuielile cu platile catre jucatori, or, in realitate, pentru realizarea veniturilor aferente asocierilor in participatiune, au fost inregistrate si alte cheltuieli - cu chiriile aparatelor de joc, cu taxa pentru jocuri de noroc, cu taxa de timbru social-, pe care SC X SRL nu le-a atribuit asociatilor corespunzator cotei de participare in asociere, asa cum este stipulat in prevederile redate mai sus.

In felul acesta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu a calculat corect profitul impozabil, considerand deductibile, contrar prevederilor legale citate, si cotele din cheltuielile la care s-a facut referire mai sus, ce trebuiau alocate pe fiecare asociat in parte.

In aceasta situatie, pe perioada 01.01.2002-30.09.2007, se regasesc cheltuieli cu chiria aparatelor electronice cu castiguri; cheltuieli cu taxa pentru jocuri de noroc, cheltuieli cu taxa de timbru social.

Veniturile rezultate din asociere au fost inregistrate in totalitate in conturile de venituri ale unitatii verificate, prin aceasta marindu-se artificial cifra de afaceri. Inainte de calculul profitului impozabil, cote parti din aceste venituri, corespunzator prevederilor contractuale, au fost defalcate si transmise partenerilor, astfel ca efectul pozitiv in baza impozabila care a fost generat de inregistrarea pe veniturile firmei si a celor cu provenienta din asociere a fost anulat.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca prin modalitatea in care a procedat societatea, nu au fost respectate prevederile legale enumerate mai sus, efectul fiscal constand in diminuarea bazei impozabile, avand loc, astfel, o abatere de la prevederile legilor fiscale: art.7 alin(1) din Legea nr.414/2002 si art.19 alin(1) din Legea nr.571/2003.

Din verificarea corespondentei dintre datele inscrise in "Situatiile incasarilor lunare obtinute din activitatea de exploatare a masinilor electronice cu castiguri", transmise de partenerii asociati in participatiune, si inregistrarilor efectuate, pe baza acestora, in registrul jurnal de catre SC X SRL, s-a constatat ca in cazul situatiilor incasarilor pe luna februarie 2005 de la SC A1 SRL si SC A1 SRL, pierdere reflectata de acestea a fost suportata in totalitate de catre SC X SRL,

fara ca, parti din aceasta, corespunzator cotelor de asociere in participatiune, sa fie transmise asociatilor.

Organele de inspectie fiscala au stabilit pierderea ce trebuia alocata asociatilor respectivi, de catre SC X SRL, corespunzator cu cotele de participare in asociere.

Intrucat societatea a inregistrat si tratat drept deductibila si partea de pierdere ce revenea de drept asociatilor, a fost diminuata baza impozabila, cu incalcarea art.19 alin.1 si art.28 alin.1 din Legea nr.571/2003.

Pentru perioada verificata au fost stabilite impozitul pe profit suplimentar si majorarile de intarziere si penalitatile aferente impozitului pe profit.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Referitor la exceptia nulitatii absolute a deciziei de impunere, invocata de societate, pe considerentul ca perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2002- 30.09.2007 *excede ultimilor 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale*, cu incalcarea art.96 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se retine ca societatea se incadreaza in categoria marilor contribuabili, figurand in anexa 1 din Ordinul ministrului economiei si finantelor nr.1354/25.09.2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevăzuti de Ordinul ministrului finantelor publice nr.753/2006, astfel incat nu sunt aplicabile prevederile art.98 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003.

In aceasta situatie, cu privire la perioada supusa inspectiei fiscale societatii ii erau aplicabile prevederile art.98 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 conform carora *“La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile incadrarii acestei perioade in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale. In ceea ce priveste prevederile la care face trimitere societatea, conform carora inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale, aceste*

prevederi se refera la alte categorii de contribuabili decat cei mentionati la art.98 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003. In consecinta se retine ca neintemeiata exceptia invocata de societate, referitoare la nerespectarea art.98 *Perioada supusa inspectiei fiscale* din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si se trece la analiza pe fond a contestatiei.

Referitor la cheltuielile privind chiria aparatelor electronice cu castiguri, cheltuielile cu taxa pentru jocuri de noroc si cheltuielile cu taxa de timbru social, precum si suma reprezentand cota din pierderile inregistrate, atribuita de organele de inspectie fiscala asociatilor, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii calcularii in sarcina societatii a obligatiilor fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit, aferente activitatii de exploatare a aparatelor electronice cu castiguri, in conditiile in care pentru aceasta activitate contestatoarea avea incheiate contracte de asociere in participatiune care prevad cota de participare in cadrul acestei asocieri.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2002-30.09.2007

In fapt, in perioada verificata SC X SRL a desfasurat activitatea de exploatare a aparatelor electronice cu castiguri. Pentru organizarea activitatii a incheiat cu diverse societati comerciale fie contracte de asociere in participatiune, fie contracte de inchiriere a unor spatii.

Prin contractele de asociere in participatiune incheiate s-a prevazut cota parte din beneficiul realizat din activitatea respectiva ce revine SC X SRL, in calitate de organizator, pe de o parte, respectiv asociatilor, in calitate de detinatori ai spatiului pe de alta parte. De asemenea, s-a stabilit ca SC X SRL este desemnata sa tina evidenta incasarilor si contabilitatea.

La stabilirea beneficiului reprezentand incasarile realizate din activitatea de exploatare a aparatelor electronice, astfel repartizat partilor, acestea au luat in calcul diferenta dintre incasarile de la jucatori si cheltuielile privind castigurile realizate de acestia, celelalte cheltuieli aferente asocierii fiind inregistrate fie de organizator, fie de detinatorii spatiului, fara a fi alocate acestora in limita cotelor de participatiune prevazute in contract, conform prevederilor legale in materia impozitului pe profit si celor contabile.

Organele de inspectie fiscala, conform "Situatiilor cheltuielilor nedeductibile fiscal aferente asocierii in participatiune"

anexate raportului de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate, **au stabilit cotele din cheltuielile privind chiria aparatelor, precum si din taxa pe jocuri de noroc si taxa de timbru social**, ce revin asociatilor-detinatori ai spatiilor, nedeductibile la calculul profitului impozabil realizat de SC X SRL.

Prin contestatie societatea arata ca in realitate contractele de asociere in participatiune in cauza imbraca forma unor contracte de inchiriere, in baza acestora fiecare parte intelegand sa inregistreze cheltuielile ce ii revin in calitate de organizator sau detinator al spatiului, dupa caz, fara limitarea acestora in baza cotelor prevazute in contract, in conditiile in care nu pot fi determinate cheltuielile privind electricitatea, incalzirea, apa, canalizarea, chiria, amortizarea si salariile, aferente functionarii fiecarui aparat.

De asemenea, societatea a inregistrat in luna februarie 2005 suma reprezentand pierderi calculate ca **diferenta dintre platile catre jucatori si incasarile realizate de la acestia**, in cazul asocierilor incheiate cu SC A1 SRL si SC A1 SRL, fara ca pentru aceste pierderi sa aiba in vedere cota de participare in asociere de 45%, a acestor societati, prevazuta in contracte. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila fiscal suma reprezentand cota din pierderile inregistrate, atribuita asociatilor, prin aplicarea cotei mentionate.

In drept, in perioada supusa inspectiei fiscale sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale in materia impozitului pe profit:

Art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 cu modificarile si completarile ulterioare:

(6) În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

k) sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participatiune în favoarea partenerului contractual, sub forma unor sume fixe sau cote procentuale raportate la venit, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit; [...]"

Art.5 alin.2 din Legea nr.414/2002:

"În cazul asociatiunilor în participatiune sau al asocierilor similare, veniturile si cheltuielile sunt alocate acestora în limita cotelor de participatiune detinute de fiecare asociat. Orice plăți suplimentare prevăzute în contractul de asociere, inclusiv

contributiile suplimentare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.”

Art.28 alin.1 din Legea nr.571/2003:

“În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile si cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.”

De asemenea, conform Ordinului ministrului finantelor publice nr.306 din 26 februarie 2002, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

“Cheltuielile si veniturile determinate de operatiunile asocierilor în participatie se contabilizează distinct de către unul din asociati, conform prevederilor contractului de asociere.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”, prevederi ce se regasesc si la pct.221 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005, pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Din analiza contractelor incheiate între contestatoare, în calitate de organizatoare a activității de jocuri de noroc și detinatorii de spații, denumite contracte de asociere sau de asociere în participatiune, după caz, se reține că acestea au avut ca obiect exploatarea unor spații comerciale în vederea desfășurării activității de jocuri de noroc, prin amplasarea de aparate electronice cu castiguri și rulete.

La art.6 *Modul de impartire a beneficiului* din contracte s-au prevazut cotele din încasări ce revin fiecărui asociat din beneficiul realizat. **Partile au aplicat aceste cote asupra diferentei dintre încasarile realizate de la jucatori și platile efectuate către acestia.** Spre exemplificare, prin contractul nr.10/10.11.201 încheiat cu SC A1 SRL, s-a prevazut încasarea de către organizatorul activității și detinatorul spațiului, a unei cote de 80% și respectiv de 20% din beneficiul realizat din activitatea de jocuri de noroc, precum și următoarele obligații ale partilor:

“art.7 Obligațiile detinatorului spațiului:

- sa puna la dispozitia organizatorului spatiul inchiriat, de indata ce organizatorul a obtinut licenta de practicare a jocurilor de noroc [...]

- sa suporte consumurile de energie electrica si dupa caz de apa, canalizare, salubritate, incalzire etc

- sa asigure securitatea aparatelor [...]

art.8 Obligatiile organizatorului:

- sa puna la dispozitie si in functiune masinile electronice cu castiguri [...]

- sa acorde asistenta tehnica pentru buna functionare a aparatelor

-sa asigure documentatia de evidenta zilnica si lunara a incasarilor de la aparate

- sa tina evidenta (primara) a incasarilor si contabilitatea.”

In ceea ce priveste costurile aferente asocierii - altele decat platile catre jucatori -, **prin contracte s-au prevazut categoriile de cheltuieli ce revin asociatilor integral, fara aplicarea cotei de participare in asociere.**

Se retine ca in conformitate cu prevederile legale in materia impozitului pe profit, cheltuielile aferente operatiunilor desfasurate de asocierile in participatie se atribuie ambilor asociati, pe baza cotei de participare în asociere. Conform acestor prevederi, societatea avea obligatia sa evidentieze in contabilitatea proprie, prin aplicarea cotei de participare in asociere, pe langa cheltuielile reprezentand castiguri realizate de jucatori, si celelalte categorii de cheltuieli aferente operatiunilor, intre acestea numarandu-se si cheltuielile privind chiria aparatelor, precum si din taxa pe jocuri de noroc si taxa de timbru social, care, dupa cum s-a aratat la prezentarea situatiei de fapt, fac obiectul raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata.

Prin contestatia formulata societatea invoca gresita denumire a contractelor incheiate, aratand ca in conditiile in care au fost prevazute categoriile de cheltuieli ce revin integral organizatorului, respectiv detinatorului de spatiu, acestea reprezinta contracte de inchiriere.

Argumentele contestatoarei nu contrazic insa natura contractelor, astfel cum rezulta din analiza acestora.

În acest sens, se reține că simpla cedare de către contestatoare a folosinței aparatelor electronice -subînchiriere- ar fi presupus obținerea de către SC X SRL a unui câștig fix reprezentând contravaloarea chiriei, și nu a unei cote din beneficiul rezultat în urma exploatarei acestor aparate, astfel cum au procedat partile contractante în cauză. Or, din analiza contractelor de asociere în participatiune aflate la dosarul cauzei, rezultă că obiectul acestora constă în organizarea activității de jocuri de noroc folosind aparate electronice cu câștiguri, SC X SRL participând cu aceste aparate iar societățile contractante cu spațiul de desfășurare a activității. Așa cum s-a arătat, la art.6 din contract este prevăzut modul de împărțire a beneficiului, iar la art.8, printre obligațiile organizatorului este prevăzutăținerea evidenței primare a încasărilor și contabilitatea, aceste aspecte caracterizând contractul de asociere în participatiune și nu cel de închiriere.

În consecință, după cum s-a arătat, **o astfel de încadrare a contractelor, ar contrazice denumirea, obiectul și caracteristicile conferite de prevederea acestora privind împărțirea beneficiului pe baza cotei de participare.**

În vederea desfășurării activității de exploatare a aparatelor electronice cu câștiguri, societatea a încheiat, prin propria voință, atât contracte de asociere în participatiune, cât și contracte de închiriere, acestea din urmă nefăcând obiectul măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală. Astfel este evident că însăși societatea, în desfășurarea activității, a distins particularitățile celor două tipuri de contracte, cele de asociere în participatiune fiind încheiate cu menționarea cotei de participare, fără a menționa elementele definitorii care stau la baza contractului de închiriere, respectiv suprafața cedată în folosință și cuantumul chiriei lunare. În acest sens, se reține că prin contractul de închiriere nr.369/29.07.2005, aflat în copie la dosar, încheiat între SC X SRL, în calitate de locatar și SC A3 SRL, în calitate de locator, se prevede, la art.4 emiterea de către locator a facturii reprezentând contravaloarea chiriei, *“pana la data de 10 a lunii, pentru luna urmatoare”*, suprafața spațiului comercial închiriat, respectiv 180 mp - art.1.1., precum și un pret fix al chiriei, conform art.3.1 din contract, astfel: *“Pretul prezentului contract, respectiv valoarea chiriei lunare aferente este de x RON plus TVA.”*

Potrivit doctrinei juridice, contractul de închiriere sau locațiune este un contract prin care o persoană, denumită locator, se obligă să asigure unei alte persoane, denumite chirias (locatar), folosința temporară asupra unui bun, respectiv suprafețe locative, în

schimbul unei sume de bani sau prestatii, denumite *chirie*. Prin urmare, ceea ce caracterizeaza contractul de inchiriere este transmiterea temporara a dreptului de folosinta asupra unei suprafete locative determinate in schimbul unei chirii.

In ceea ce priveste sustinerea societatii, conform careia contractele de asociere nu sunt valabile, intrucat art.1513 Cod Civil prevede: *“Este nul contractul prin care un asociat își stipulează totalitatea câștigurilor.*

Asemenea, nulă este conventia prin care s-a stipulat ca unul sau mai multi asociati să fie scutiti de a participa la pierdere.”, iar contractele in cauza exonereaza detinatorii de spatiu de la suportarea pierderilor, se retine, din analiza contractelor, faptul ca acestea nu cuprind stipulari precum ca unul din asociati este scutit de a participa la alocarea pierderilor.

Chiar daca pierderile ar fi fost stabilite in sarcina unuia din asociati, aceasta nu ar fi conferit contractelor natura celor de inchiriere, care dupa cum s-a aratat, au alt obiect, diferit de cel al organizarii si desfasurarii unor activitati de jocuri de noroc, astfel incat referirea societatii la art.1513 Cod Civil nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei.

Fata de cele de mai sus se retine ca nu poate fi luata in considerare in solutionarea cauzei solicitarea contestatoarei privind incadrarea contractelor in categoria celor de inchiriere aparate electronice, in conditiile in care operatiunile efectuate imbraca forma asocierii in participatiune, astfel definita de art.251 Cod comercial: *“Asociatiunea în participatiune are loc atunci când un comerciant sau o societate comercială acordă uneia sau mai multor persoane ori societăți o participatiune în beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni, sau chiar asupra întregului comert.”*

In consecinta in mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil al societatii prin limitarea deductibilitatii cheltuielilor privind chiria aparatelor, precum si din taxa pe jocuri de noroc si taxa de timbru social, cu aplicarea cotei de participare prevazute in contract, pentru SC X SRL, asupra acestor cheltuieli, invocand prevederile legale in materia impozitului pe profit, referitoare la modul de alocare a veniturilor si cheltuielilor in limita cotelor de participare din asociere.

In ceea ce priveste solicitarea formulata in subsidiar de contestatoare, respectiv aceea ca in situatia in care se va mentine constatarea organelor de control cu privire la natura contractelor, sa se

dispuna recalcularea bazei impozabile cu luarea in considerare a cheltuielilor evidentiata integral de asociati, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care contractele incheiate nu precizeaza o anume suprafata din localul salilor de joc destinata activitatii in cauza, iar dupa cum rezulta din insasi contestatia societatii spatiile comerciale in cauza sunt destinate desfasurarii si a altor activitati, pe langa cea de jocuri electronice, astfel ca nu este posibila stabilirea cheltuielilor privind chiria salilor, utilitatile si salariile, aferente activitatii desfasurate in asociere.

Avand in vedere prevederile legale si considerentele mai sus mentionate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente, corespunzatoare cheltuielilor privind chiria aparatelor electronice cu castiguri, cheltuieli cu taxa pentru jocuri de noroc si cheltuieli cu taxa de timbru social.

In ceea ce priveste suma reprezentand cota din pierderile inregistrate, atribuita de organele de inspectie fiscala asociatilor, **se retine**, in baza considerentelor de mai sus referitoare la natura contractelor incheiate de societate, respectiv aceea de asociere in participatiune, **faptul ca in situatia in cauza, respectiv inregistrarea in luna februarie 2005 a unor castiguri din activitatea de exploatare a aparatelor, inferioare platilor efectuate catre jucatori**, SC X SRL avea obligatia, in conformitate cu art.28 alin.1 din Legea nr.571/2003, sa atribuie asociatilor SC A1 SRL si SC A1 SRL, cheltuielile respective privind castiguri jucatori, prin aplicarea cotei de 45% de participare in asociere prevazuta pentru acestia in contractele incheiate. In consecinta in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea fiscala a sumei prin aplicarea cotei de 45% asupra sumei totale reprezentand pierderi inregistrate in legatura cu contractele incheiate cu cei doi asociati.

Avand in vedere prevederile legale si considerentele mai sus mentionate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit, precum si pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, in baza principiului *acesorium sequitur principale*.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.4 alin.6 din Ordonanta Guvernului nr.70/1994, art.5 alin.2 din Legea nr.414/2002, art.28 alin.1 din Legea nr.571/2003,

coroborate cu art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL pentru impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere din 29.02.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala J1.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel J1 sau Curtea de Apel B, in termen de 6 luni de la comunicare.