

## DECIZIA NR.1773

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P- Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de SOCIETATEA X .

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, contestand partial actul administrativ fiscal respectiv contestatia priveste impozitul pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire existenta, in copie, la dosarul cauzei iar contestatia formulata impotriva actului administrativ fiscal a fost depusa in data de .. inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Prin Decizia emisa urmare solutionarii contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala , D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata, la cererea contestatarului sau organului fiscal, dovedita printr-un in scris emis de organele abilitate, in conditiile legii, conform celor mentionate in aceasta decizie.

In speta, prin adresa A.J.F.P.-Inspectie fiscala, solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de Societatea X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice avand in vedere Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal.

Prin Ordonanta de clasare , pronuntata in dosar, existenta in copie la dosarul cauzei „Parchetul de pe langa Tribunal dispune” *Clasarea cauzei cu numărul de mai sus , privind comiterea de către inculpatul , cetatean olandez, născut la data de ....., fără antecedente penale , a infractiunii de evaziune fiscala în forma continuata, fapta prevazuta și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin(1) Cod penal (32 acte materiale reprezentând facturi fiscale inregistrate în contabilitatea SC X”*

În vederea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației, în conformitate cu prevederile pct.10.2, 10.3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin adresa a solicitat A.J.F.P.-Serviciul Juridic să precizeze dacă împotriva Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal s-a formulat plângere sau aceasta a rămas definitivă.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P., A.J.F.P.-Serviciul Juridic comunică faptul că soluția dispusă în dosar a rămas definitivă; la adresa a fost atașat și răspunsul formulat de Parchetului de pe lângă Tribunal prin care comunică faptul că soluția dispusă în dosar, vizând sesizarea penală formulată cu privire la numitul - cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată, faptă prevăzută și pedepsită de art.9 alin.(1) din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.35 alin. (1) Cod Penal, a rămas definitivă.

Totodată, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații, prin adresa, în temeiul prevederilor art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, solicită Societății X să comunice dacă menține contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la obligațiile fiscale contestate, având în vedere că a achitat integral obligațiile fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații, Societatea X, comunică faptul că menține contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată.

În consecință se reține că, dosarul penal a fost soluționat definitiv prin Ordonanța de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal în acest dosar iar motivul care a determinat suspendarea soluționării administrative a contestației formulate de Societatea X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a încetat, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și pct.10.3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art.269 și art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, luând în considerare dispozitivul Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunal în dosar, ramasă

definitiva prin nepromovarea unei plangeri de A.J.F.P.-Serviciul Juridic, D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatiieste investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestand partial actul administrativ fiscal, respectiv contestatia privește obligatiile fiscale reprezentând impozit pe profit.

Prin contestatia formulata societatea contestatara solicita, in principal, anularea parțiala a Deciziei de impunere cu privire la obligația suplimentară de plata stabilită cu titlu de impozit asupra cheltuielilor reținute ca fiind nedeductibile fiscal, inregistrate conform facturilor emise de Societatea M în baza contractului de cedare a folosinței unor drepturi de autor si in subsidiar, anularea parțiala a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata cu privire la petitul contestat din următoarele considerente:

Organul de inspecție fiscală și-a exercitat dreptul de apreciere în mod arbitrar reținând că ar fi înregistrat în contabilitate cheltuieli aferente serviciilor prestate de o societate afiliată M, constând în cedarea parțială a drepturilor de autor asupra compozițiilor muzicale, în condițiile în care nu se probează realitatea prestării acestor servicii.

Societatea contestatara considera ca sintagma „*nu se justifica realitatea*”, este forțată în condițiile în care, realitatea există sau nu există, fără a putea fi justificată în mod obiectiv, perspectivă din care, în speța, mai degrabă ar putea fi vorba de o eventuală justificare a oportunității operațiunii reținute și analizate de către organul fiscal.

Societatea contestatara arata ca din punct de vedere juridic există actul bilateral - contractul de cesiune parțială a drepturilor de autor, care constituie izvorul plății contravalorii serviciilor prestate de către Societatea M astfel ca, nu se poate reține ca acestea nu s-au derulat în condițiile legii sau că nu ar fi existat facturile si toate celelalte documente care să confere Societății X, ca persoană juridică impozabilă, dreptul de a înregistra in contabilitate cheltuielile efectuate, aferente serviciilor care i-au fost prestate de o altă persoană juridică impozabilă, în speta Societatea M.

Considera eronata afirmatia organul de inspecție fiscală potrivit careia nu se justifica necesitatea achizitionarii compozițiilor muzicale asupra cărora drepturile de autor au fost cedate, la prețul achitat de către Societatea X; chiar dacă organul de inspectie fiscala este îndreptățit să aprecieze potrivit art.6 din Legea nr.207/2016, trebuie să o facă numai în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin și doar pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în speță.

Societatea contestatara arata ca organul de inspectie fiscala nu a constatat în niciun fel și prin niciun mijloc tehnic faptul ca, compozițiile muzicale cesionate de la Societatea M, nu ar fi incorporate în aplicația, fiind parte integrantă din aceasta și comercializată ca atare prin intermediul ... In aceste condiții, nu se poate susține faptul că cesiunea compozițiilor muzicale nu este destinată utilizării în folosul Societății X.

Societatea contestatara considera ca toate celelalte rețineri, raportat la prețul de achiziție al compozițiilor muzicale achitat de către partenerul contractual, respectiv cele legate de identitatea autorului operei muzicale, sunt lipsite de relevanță , fiind simple constatări adiacente și speculative.Nici faptul transmiterii succesive si în aceeași forma de prezentare, identificare și stocare, respectiv termenul relativ scurt cuprins între

două transmițeri, de la autor la partenerul contractual și de la acesta la societatea contestată, nu pot fi de natură să combată obiectiv susținerea raportată la faptul că, anterior cesiunii, Societatea M a realizat activități profesionale de producție, înregistrare și mixaj asupra acestor compoziții muzicale. Finisarea, masterizarea și mixarea pieselor inițiale compuse de autor, a presupus nu doar o muncă suplimentară și aparatură și instrumente profesionale cu care a fost realizată această muncă, implicând costuri substanțiale cu achiziția acestora.

Din perspectiva celor arătate și a textelor legale reținute chiar de către organul de inspecție fiscală ca fiind incidente în speță, societatea contestată arată că îndeplinește cerințele legale pentru ca o cheltuială să fie deductibilă fiscal, respectiv:

-Serviciile sunt efectiv prestate - piesele cesionate fiind la dispoziția societății, indiferent de valoarea lor de achiziție-atributul exclusiv al părților contractante iar nu a organului de inspecție fiscală;

-Există un contract valabil încheiat între părți -contractul de cesiune a folosinței dreptului de autor asupra acestor piese, inclusiv facturile aferente emise în baza acestuia, înregistrate ca atare în contabilitatea ambelor societăți contractante;

-Există legătură cu specificul activității desfășurate de societate -comercializarea aplicației în care sunt incluse piesele a căror folosință a fost achiziționată, prin intermediul A, ceea ce dovedește necesitatea efectuării cheltuielii cu achiziția lor.

Chiar dacă în materie fiscală își are aplicabilitate principiul prevalenței economicului asupra juridicului, societatea contestată apreciază că o "*stare de fapt fiscală*" nu poate totuși desființa o tranzacție ce îmbracă o formă juridică perfect legală a unui contract ce constituie legea părților generator de norme private, întrucât ar duce în derizoriu un alt principiu, cel puțin la fel de important dacă nu mai important, consacrat ca atare și de jurisprudența CEDO, acela al stabilității raporturilor juridice dintre participanții la actele de comerț.

Prin urmare, apreciază că nu poate fi trasă la răspundere nici pentru modul de conducere a situațiilor financiare, de evidențierea în contabilitate a conturilor de imobilizări necorporale de către altă societate (afiliată), dar nici pentru oportunitatea de afaceri identificată de aceasta (prețul bun al cesiunii exclusive obținut de partener).

Raportat la speculațiile utilizate de către organul de control în scopul justificării unei așa - zise „*neconcordanțe cu realitatea economică*” de natură să justifice încadrarea cheltuielilor ca fiind nedeductibile, față de compozitorul pieselor muzicale în discuție, societatea contestată anexează declarația PF, iar față de referirea la lipsa de originalitate, reținută de organul de inspecție fiscală, anexează minuta experimentului efectuat de societate referitor la veridicitatea serviciului „Shazam” privind identificarea pieselor ascultate de către aceasta, în baza amprentei digitale a sunetului.

De asemenea, societatea contestată susține că organul de inspecție fiscală a ignorat să analizeze posibilitatea existenței unui plan de afaceri din care să reiasă faptul că, achiziția compozițiilor muzicale are drept consecință pe termen mediu și lung - în urma încorporării lor în produsul finit pe care îl comercializează înregistrarea de profit.

Pentru motivele prezentate, societatea contestată consideră că impozitul pe profit stabilit asupra cheltuielilor cu achiziția compozițiilor muzicale este nelegal, motiv pentru care solicită anularea parțială a Deciziei, pentru aceasta suma.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisa în baza Raportului de inspecție fiscală de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice - Inspectie fiscală, au stabilit în sarcina Societății X, obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit, contribuabilă contestând parțial actul administrativ fiscal respectiv contestația privește impozitul pe profit .

Din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice , cu privire la obligațiile fiscale contestate , rezulta:

Urmare verificării s-a constatat că între Societatea M în calitate de cedent (beneficiar al drepturilor) și Societatea X în calitate de cesionar (utilizator al drepturilor) se încheie un Contract de cedare a folosinței unor drepturi, având ca obiect cesionarea, pe termen nelimitat, de către Societatea M a folosinței drepturilor dobândite asupra operei constând din compoziții muzicale încheiat cu PF, în calitate de autor al acestora. Acestea sunt identificate prin numere și coduri unice alocate, stocate pe suport hardware .

Contravaloarea cedării folosinței acestor drepturi este de .../ luna până în luna decembrie 2015, ... euro/ luna din ianuarie 2016, respectiv... euro/ luna din octombrie 2016, potrivit Actelor adiționale la contractul inițial.

În baza facturilor emise urmare încheierii acestui contract , în perioada mai 2014 - decembrie 2016, Societatea X a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal .

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit Contractului de cesiune exclusivă a drepturilor de autor încheiat între PF în calitate de autor cedent și Societatea M, în calitate de cesionar, cedentul cesionează opera sa, constând în compoziții muzicale, în favoarea cesionarului contra sumei totale de ... lei. Opera cedentului a fost predată sub formă digitală MP3 stocată pe suport hardware .

Urmare analizării documentelor prezentate de societate , organele de inspecție fiscală au constatat că între Societatea X și Societatea M există relație de afiliere având în vedere că dl... este asociat și administrator al ambelor societăți, deținând 90% din părțile sociale ale Societății X și integral părțile sociale ale Societății M.

De asemenea, s-a constatat că PF este angajat al Societății X cu norma întreaga, în funcția de programator .

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată a înregistrat lunar cheltuieli, pentru folosirea unor drepturi de autor pe care cedentul afiliat Societatea M le-a dobândit contra sumei de ... lei de la angajatul Societății X.

Cu ocazia inspecției fiscale privind rambursarea TVA efectuată în luna octombrie 2016, în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost solicitate explicații scrise reprezentantului legal al Societății X referitoare la modul în care utilizează societatea verificată aceste drepturi de autor pentru care înregistrează cheltuieli.

Potrivit explicațiilor date de către reprezentantul Societății X rezulta că aceasta utilizează drepturile obținute din contractul încheiat cu Societatea M pentru a fi incorporate în aplicația , acestea devenind parte integrantă a acestui produs. Aplicația este concepută și dezvoltată integral și exclusiv de Societatea X și comercializată prin A iar în vederea justificării diferenței foarte mari între prețul de achiziție integral al drepturilor de autor ... lei) și valoarea cesiunii acestuia în favoarea societății verificate

(...euro lunar, pe termen nelimitat), administratorul celor doua societati menționează ca “Societatea M înainte de a ceda folosința compozițiilor muzicale către Societatea X a realizat activitati profesionale de producție, înregistrare, mixaj asupra acestora.”

Luând în considerare prevederile pct.81 alin.(1) din Anexa nr. 1, Cap. 2, Secțiunea 8 a Ordinului nr. 3055/ 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene mentinute la pct. 176 alin. (1), Cap. 4, Secțiunea 4 a Ordinului nr. 1802/ 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, organele de inspectie fiscala au consultat situațiile financiare anuale depuse de Societatea M pe anii 2014 si 2015 existente in dosarul fiscal și au constatat ca aceasta inregistrează imobilizări necorporale în valoare de ...lei la finele anului 2014, respectiv de .. lei la finalul anului 2015, constatandu-se astfel ca societatea cedenta nu a înregistrat în contabilitate drepturile de autor achiziționate potrivit Contractului de cesiune exclusiva a drepturilor de autor cu persoana fizica.

Din informațiile existente în baza de date REVISAL, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea M are un singur angajat, cu timp parțial de lucru, încadrat în funcția de curier constatand astfel ca aceasta persoana nu putea realiza activitati profesionale de producție, înregistrare, mixaj asupra compozițiilor muzicale.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca, Contractul de cesiune exclusiva a drepturilor de autor prin care Societatea M a intrat în posesia operei stocata pe suport HDD a fost încheiat cu PF iar Contractul de cedare a folosinței unor drepturi asupra operei a fost încheiat între cele doua societati afiliate , aceasta fiind stocata pe același suport HDD .Organele de inspectie fiscala arata ca, într- un interval de timp de câteva zile, între data achiziției si cea a facturării de către Societatea M a dreptului de utilizare asupra compozițiilor muzicale , nu se poate face dovada realitatii operațiunii de prelucrare prin “activitati profesionale de producție, înregistrare, mixaj” de către un singur angajat cu timp parțial de lucru în funcția de curier, concluzionand ca , compozițiile muzicale nu au suferit modificări, respectiv nu au fost prelucrate asa cum susține administratorul celor două societăți.

Cu privire la aplicația conceputa si dezvoltata integral si exclusiv de Societatea X si comercializata prin A, organele de inspectie fiscala au constatat ca, potrivit descrierii aplicației existenta în A , aceasta transforma un dispozitiv iPad si iPhone într-un instrument profesionist de redare a unor sunete muzicale (jingle- uri), care pot fi culese direct din biblioteca sau folderul .. utilizând diverse funcții si caracteristici conținute de aplicație. Prin intermediul acesteia, utilizatorul devine creatorul unor fragmente muzicale pe care le personalizează utilizând câteva sunete, fie din aplicație, fie din biblioteca personala sau alte surse.

Crearea si dezvoltarea acestei aplicații reprezintă rezultatul muncii de programare prestata de angajați, partea muzicala integrata în aceasta fiind un accesoriu opțional.

În Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala specifica faptul ca , cu ocazia controlului anterior efectuat privind rambursarea TVA, organele de inspectie fiscala au solicitat verbal prezentarea suportului electronic HDD pe care erau stocate compozițiile muzicale, însă acesta nu a fost pus la dispozitie pana la încheierea inspectiei fiscale. Urmare constatărilor efectuate la acea data, taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate aferenta concesiunii drepturilor de autor asupra compozițiilor muzicale a fost respinsa la rambursare.

Organele de inspectie fiscal au constatat ca , societatea a prezentat CD- uri, fiecare conținând cate o „compoziție” muzicala, cu ocazia formularii contestatiei împotriva actului administrativ fiscal prin care s-a respins la rambursare TVA aferenta concesiunii drepturilor de autor asupra compozițiilor muzicale. Astfel, in mod aleator au selectionat CD - uri pentru a fi ascultate . Utilizând aplicația Shazam (aplicație informatică de identificare muzicală), acestea au fost recunoscute ca fiind parte din piese muzicale ale unor artiști cunoscuți sau mai puțin cunoscuți, publicate în albume muzicale, concluzionand ca obiectul contractelor de cesiune a drepturilor de autor nu exista, „compozițiile muzicale” fiind de fapt fragmente muzicale scurte din piese muzicale deja publicate.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au reincadrat operațiunea , în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal iar în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, pct.48 Titlul II din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 2004, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2014-2015 și art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu cesiunea drepturilor de autor pentru care nu se probeaza realitatea economica a operatiunilor, inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea M .

În conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 și art. art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2011-31.12.2016

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestat de societate, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu cesiunea dreptului de autor inregistrate în evidenta contabila pe perioada mai 2014-decembrie 2016 în baza facturilor emise de Societatea afiliata M precum și a impozitului pe profit stabilit suplimentar pe aceasta perioada, în conditiile în care în speta nu se probeaza realitatea economica a operatiunilor .**

În fapt, intre Societatea M în calitate de cedent (beneficiar al drepturilor) si Societatea X, în calitate de cesionar (utilizator al drepturilor) se incheie un Contract de cedare a folosintei unor drepturi având ca obiect cesionarea, pe termen nelimitat, de către Societatea M a folosinței drepturilor dobandite asupra operei constând din compoziții muzicale încheiat cu PF, în calitate de autor al acestora. Acestea sunt identificate prin numere si coduri unice alocate, stocate pe suport hardware HDD .

Contravaloarea cedării folosinței acestor drepturi este de... euro/ luna pana în luna decembrie 2015, ...euro/ luna din ianuarie 2016, respectiv ... euro/ luna din octombrie 2016, potrivit Actelor adiționale la contractul inițial.

În baza facturilor emise urmare încheierii acestui contract (anexa nr. 8), în perioada mai 2014 - decembrie 2016, Societatea X, a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit Contractului de cesiune exclusiva a drepturilor de autor încheiat între PF în calitate de autor cedent și Societatea M în calitate de cesionar, cedentul cesionează opera sa, constând în compoziții muzicale, în favoarea cesionarului contra sumei totale de ... lei. Opera cedentului a fost predată sub forma digitală MP3 stocată pe suport hardware HDD .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca între Societatea X și Societatea M exista relație de afiliere conform art.7 pct.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care dl. .. este asociat și administrator al celor două societăți, deținând 90% din părțile sociale ale Societății X și integral părțile sociale ale Societății M.

De asemenea, s-a constatat ca PF este angajat al Societății X cu norma întreaga, în funcția de programator începând cu data de 01.03.2013.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate în timpul controlului și administrării mijloacelor de proba conform art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta societatea nu probează realitatea operațiunilor înregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea M astfel ca în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au reîncadrat operațiunile iar în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 Titlul II din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2014-2015 și art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare din 01.01.2016, au respins la deductibilitate cheltuielile cu cesiunea drepturilor de autor .

Aspra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2014-2016.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată arată ca există actul bilateral - contractul de cesiune parțială a drepturilor de autor, care constituie izvorul plății contravalorii serviciilor prestate de către SC M, facturile emise de cedent și dovada contabilă a plăților efectuate de către cesionar astfel ca operațiunea s-a derulat în condițiile legii iar Societății X, ca persoană juridică impozabilă are dreptul de a înregistra în contabilitate cheltuielile efectuate, aferente serviciilor care i-au fost prestate de o altă persoană juridică impozabilă în speta Societatea M; organul de inspectie fiscala nu a constatat în niciun fel și prin niciun mijloc tehnic faptul ca compozițiile muzicale cesionate de la Societatea M, nu ar fi încorporate în aplicația fiind parte integrantă din aceasta și comercializată ca atare prin intermediul A.

Societatea contestată susține faptul că cesiunea compozițiilor muzicale este destinată utilizării în folosul Societății X și ca sunt îndeplinite cerințele legale pentru ca cheltuielile să fie deductibile fiscal.



În drept, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.21 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.19

*„(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

*"(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."*

[...]

*"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;[...]*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor și justificarea cheltuielilor deductibile fiscal la pct.12, pct.44 și pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , se prevede:

*“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii](#) contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.[...]*

*44. Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.[...]*

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;*

*- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”*

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, sunt aplicabile prevederile art.19 și art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

-art.19

*“(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

*“(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.”*

La pct.5 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) În aplicarea [art. 19](#) alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii](#) contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil respectiv 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.

Pentru determinarea profitului impozabil respectiv rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, se reține ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, acestea trebuie sa îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se prevede:

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz."*

Conform Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, înregistrarea in contabilitate a cheltuielilor se efectueaza pe baza de documente justificative .Cheltuielile înregistrate in evidentele contabile care nu au la baza documente justificative prin care sa se faca dovada operatiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Potrivit prevederilor OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate:

*"57. - (1) Contabilizarea si prezentarea elementelor din bilant si din contul de profit si pierdere tinând seama de fondul economic al tranzactiei sau al angajamentului în cauza. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economica, punând în evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.*

*(2) Evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata în contabilitate asa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între parti trebuie sa prevada modul de derulare a operatiunilor si sa respecte cadrul legal existent.*

*(3) Forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica. Atunci când exista diferente între fondul sau natura economica a unei operatiuni sau tranzactii si forma sa juridica, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operatiuni, cu respectarea fondului economic al acestora."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca prezentarea valorilor in cadrul elementelor de bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei si nu numai de forma juridica a acestuia ; principiul prevalentei economicului asupra juridicului are ca scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor drepturi.

Se retine totodata ca, evenimentele si operatiunile economico-financiare trebuie evidentiata in contabilitate asa cum acestea se produc, in baza documentelor justificative iar documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate a operatiunilor economico-financiare trebuie sa reflecte intocmai modul cum acestea se produc, respectiv sa fie în concordanta cu realitatea; forma juridica a unui document trebuie sa fie în concordanta cu realitatea economica.

Cu privire la reincadrarea operatiunilor , în speta sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal potrivit caruia:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”*

La art.6, art.7 si 14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile se prevede:

-art.6

*“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a*

*contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor.”*

*-art.7*

*“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

*-art.14*

*“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

iar la art.55 din același act normativ se prevede:

*“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”*

În speta sunt aplicabile și prevederile art.64, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*-art.64*

*“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”*

-art.72

*“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

-art.73

*“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacra la nivel de lege principiul prevalentei economicului asupra juridicului , al realitatii economice in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune(tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic ci si din punct de vedere al scopului urmarit de catre contribuabil.In acest spirit o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legalitatii fiscale.

Se retine ca, potrivit doctrinei, intentia legiuitorului este de a consacra principiul realitatii economice urmarind sa impiedice evitarea platii impozitelor prin incheierea de acte care invocand un scop economic aparent, tintesc ca scop principal avantaje fiscale.

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului; Situația de fapt relevanta din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod respectiv documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului precum si solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane, folosirea înscrisurilor, efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz..

Totodata, se retine ca organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate precum si sustinerile societatii contestatare se retin urmatoarele:

Intre Societatea M în calitate de cedent (beneficiar al drepturilor) si Societatea X în calitate de cesionar (utilizator al drepturilor) se incheie un Contract de cedare a folosintei unor drepturi, existent în copie la dosarul cauzei.

Conform pct.II”Obiectul contractului” :

„Societatea M în calitate de beneficiar al unor drepturi de autor, cesionează către Societatea X în calitate de utilizator, folosința spre uzul sau exclusiv, al drepturilor dobândite din contractul de cesiune exclusivă asupra operei constând din compoziții muzicale, denumită în continuare „Opera” încheiat cu PF în calitate de autor al operei.”

La pct.III din contract „Durata contractului” se specifică:

„Cedarea folosinței drepturilor asupra Operei mai sus menționată, identificată prin numere și coduri unice alocate, stocate pe suport hardware HDD, este efectuată pe un termen nelimitat, începând cu data semnării prezentului contract, nefiind îngrădită teritorial.”

Potrivit pct.IV „Prețul contractului” :

„4.1. Contravaloarea cedării folosinței drepturilor asupra Operei este de ... euro/lună, suma pe care utilizatorul final Societatea X, se obligă să o plătească cedentului Societatea M.

4.2. Prețul contractului poate fi modificat numai cu acordul scris al părților contractante. Orice parte contractantă care solicită modificarea prețului, se obligă să notifice cealaltă parte cu acordarea unui preaviz de 20 zile.”

Prin Actul Adicional nr.1 la Contractul de cedarea a folosinței unor drepturi, prețul contractului se modifică în sensul că:

„Contravaloarea cedării folosinței drepturilor asupra operei este de.. euro /lună, suma pe care utilizatorul final X, se obligă să o plătească cedentului Societatea M.”

Prin Actul Adicional nr.2 la Contractul de cedarea a folosinței unor drepturi din, prețul contractului se modifică în sensul că:

„Părțile convin să modifice prețul contractului. Astfel începând cu data de 01.10.2016 noul preț este de.. euro/lună.”

Din Actul Adicional nr.3 la Contractul de cedarea a folosinței unor drepturi d, încheiat între părțile contractante, rezultă:

„Art.1. Părțile convin să înceteze efectele Contractului de cedare a folosinței unor drepturi.

art.2. Societatea X va putea continua dreptul de folosință a pieselor pe o durată nedeterminată, fără nicio restricție.”

Potrivit Contractului de cesiune exclusivă a drepturilor de autor încheiat la între PF, în calitate de autor cedent, și Societatea M, în calitate de cesionar, cedentul cesionează opera sa, constând din compoziții muzicale, în favoarea cesionarului contra sumei totale de ... lei. Opera cedentului a fost predată sub forma digitală MP3 stocată pe suport hardware HDD.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate și informațiilor existente în baza de date ANAF s-a constatat că între Societatea X și Societatea M există relație de afiliere în conformitate cu prevederile art.7 alin.26 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, având în vedere că dl...este asociat și administrator al celor două societăți, deținând 90% din părțile sociale ale Societății X și integral părțile sociale ale Societății M.

De asemenea, s-a constatat ca PF ( autor cedent) este angajat al Societatii X cu norma întreaga, în funcția de programator .

Astfel rezulta ca angajatul Societății X a cesionat pentru suma de ...lei drepturile de autor către Societatea M iar acesta le-a cesionat Societății afiliate X la valoare cuprinsa între ... euro si ... euro, conform contractului de cesiune și actelor aditionale la contract, mai sus enumerate.

În speta fiind vorba de tranzactii realizate între persoane afiliate, conform prevederilor art.11 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

*“(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.”*

iar la pct.9, pct.12 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.11 alin.(4) din Cod , se prevede:

*“(9) Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda "cost plus".[...]*

*(12) Atunci când se stabilește prețul de piață al drepturilor de proprietate intelectuală în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoane afiliate.”*

Prin urmare se retine ca tranzactiile între persoane afiliate se realizeaza conform principiului valorii de piata iar atunci cand se stabileste pretul de piata in cadrul tranzactiilor între persoane afiliate , autoritatile fiscale examineaza in primul rand daca persoane independente ar incheia o asemenea tranzactie in conditiile stabilite de persoanele afiliate.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si actul administrativ fiscal incheiat de organele de inspectie fiscala cu ocazia inspectiei fiscale privind rambursarea TVA, respectiv Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala precum și documentele și informatiile prezentate în timpul acestei inspectii fiscale.

Se reține ca, prin Nota explicativa , organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului legal al societății informații referitoare la modul în care utilizează aceste drepturi de autor în scopul obtinerii de venituri taxabile. (anexa nr. 6).

Potrivit explicațiilor date de către reprezentantul legal al societății, rezulta ca Societatea X utilizează drepturile obținute din contractul incheiat cu Societatea M pentru a fi incorporate in aplicația , acestea devenind parte integranta a acestui produs.



Aplicația este concepută și dezvoltată integral și exclusiv de Societatea X și comercializată prin „A”

Se reține că în vederea justificării diferenței foarte mari între prețul de achiziție integral al drepturilor de autor (... lei) și valoarea cesiunii acestuia în favoarea societății verificate (în euro lunar, pe termen nelimitat), administratorul celor două societăți menționează că “Societatea M înainte de a ceda folosința compozițiilor muzicale către Societatea X a realizat activități profesionale de producție, înregistrare, mixaj asupra acestora.”

În vederea verificării acestei afirmații, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date REVISAL și au constatat că Societatea M are un singur angajat, cu timp parțial de lucru, încadrat în funcția de curier, concluzionând că această persoană nu putea realiza activități profesionale de producție, înregistrare, mixaj asupra compozițiilor muzicale.

Totodată, s-a constatat că Contractul de cesiune exclusivă a drepturilor de autor, prin care Societatea M a intrat în posesia operei stocate pe suport HDD, a fost încheiat cu PF la data de..., iar Contractul de cedare a folosinței unor drepturi asupra operei a fost încheiat între cele două societăți afiliate la data de..., aceasta fiind stocată pe același suport HDD.

Astfel s-a constatat că compozițiile muzicale nu au suferit modificări, respectiv nu au fost prelucrate așa cum susține administratorul celor două societăți deoarece, într-un interval de timp de câteva zile, între data achiziției și cea a facturării de către Societatea M a dreptului de utilizare a compozițiilor muzicale, nu se poate face dovada realizării operațiunii de prelucrare prin “activități profesionale de producție, înregistrare, mixaj” de către un singur angajat cu timp parțial de lucru, în funcția de curier.

Cu privire la aplicația, concepută și dezvoltată integral și exclusiv de Societatea X și comercializată prin „A” organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit descrierii aplicației existenta în A (anexa nr. 11), aceasta transformă un dispozitiv iPad și iPhone într-un instrument profesionist de redare a unor sunete muzicale care pot fi culese direct din biblioteca iTunes sau folderul Dropbox, utilizând diverse funcții și caracteristici conținute de aplicație. Prin intermediul acesteia, utilizatorul devine creatorul unor fragmente muzicale pe care le personalizează utilizând câteva sunete, fie din aplicație, fie din biblioteca personală sau alte surse.

Crearea și dezvoltarea acestei aplicații reprezintă rezultatul muncii de programare prestată de angajați, partea muzicală integrată în aceasta fiind un accesoriu opțional.

Din Raportul de inspecție fiscală, întocmit cu ocazia inspecției fiscale privind rambursarea TVA, rezulta că, în scopul verificării existenței compozițiilor muzicale, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății prezentarea pentru exemplificare a unora dintre ele și a listei cuprinzând codurile unice alocate pentru identificare melodii, după cum este specificat în cele două contracte de cesiune a drepturilor de autor. Până la finalizarea controlului acestea nu au fost prezentate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a prezentat CD-uri, fiecare conținând câte o „compoziție” muzicală, cu ocazia formulării contestației împotriva actului administrativ fiscal prin care s-a respins la rambursare TVA stabilită asupra bazei impozabile reprezentând concesiunea drepturilor de autor asupra compozițiilor muzicale.

Se reține ca, organele de inspectie fiscala au selectionat, în mod aleator, CD-uri pentru a fi ascultate, . Utilizând aplicația Shazam (aplicație informatică de identificare muzicală), acestea au fost recunoscute ca fiind parte din piese muzicale ale unor artiști cunoscuți sau mai puțin cunoscuți, publicate în albume muzicale, concluzionand ca obiectul contractelor de cesiune a drepturilor de autor nu exista, „compozițiile muzicale” fiind de fapt fragmente muzicale scurte din piese muzicale deja publicate.

De asemenea, se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organele de inspectie fiscala au consultat situațiile financiare anuale depuse de Societatea M pe anii 2014 si 2015 existente la dosarul fiscal al contribuabilului și au constatat ca aceasta inregistrează imobilizări necorporale în sume mici , rezultand ca societatea cedenta nu a înregistrat în contabilitate drepturile de autor achizitionate potrivit Contractului de cesiune exclusiva a drepturilor de autor, încheiat cu persoana fizica .

În conformitate cu prevederile pct.81 alin.(1) din Anexa nr. 1, Cap. 2, Secțiunea 8 a Ordinului nr. 3055/ 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene mentinute la pct. 176 alin. (1), Cap. 4, Secțiunea 4 a Ordinului nr. 1802/ 2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*“176.-(1) Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.*

*(2) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea valorii concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata periodică a unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.*

*(3) Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.”*

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca concesiunile, brevetele, licențele , marcile comerciale, drepturile și activele similare se inregistreaza în conturile de imobilizari necorporale la costul de achiziție însă din situatiile financiare anuale depuse la organul fiscal teritorial de Societatea M, societate cedenta a drepturilor de autor rezulta ca, drepturile de autor care fac obiectul Contractului de cedare a folosintei unor drepturi nu au fost evidentiata în contabilitatea acesteia.

În speta, se reține ca urmare analizei mijloacelor de proba respectiv a documentelor și evidențelor contabile ale societatii contestatare, a informatiilor furnizate de reprezentantul legal al celor doua societati afiliate , informatiilor din baza de date ANAF(REVISAL), a situațiilor financiare anuale depuse de Societatea M pe anii 2014 si 2015 existente la dosarul fiscal al contribuabilului , a documentelor emise cu

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

ocazia de controale curente respectiv Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala cu ocazia inspectiei fiscale privind rambursarea TVA , toate coroborate au dus la stabilirea starii de fapt fiscala și la constatarea faptului ca tranzactiile desfășurate în baza Contractului de cedare a folosintei unor drepturi încheiat între Societatea M în calitate de cedent și Societatea X nu sunt în concordanta cu realitatea economica în conditiile în care nu se justifica aceste operațiuni, având în vedere prețul tranzactiei precum și modul de achitizie al drepturilor de autor care fac obiectul acestui contract.

Din dispozitiile legale mai sus enuntate se retine ca nu pot fi inregistrate in contabilitate , cheltuieli in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile impuse de art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , potrivit caruia orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Operatiunile economice inscrise in documente justificative au drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica , punand in evidenta drepturile si obligatiile precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

De asemenea, documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economico-financiara trebuie sa reflecte intocmai modul in care se produc, respectiv sa fie in concordanta cu realitatea.

Or, in cauza supusa analizei s-a constatat ca tranzactiile efectuate între persoanele juridice afiliate Societatea M și Societatea X nu sunt in concordanta cu realitatea economica avand in vedere ca pretul initial de achitie al concesiunii dreptului de autor a fost de ... lei conform Contractului de cesiune exclusiva a drepturilor de autor încheiat între persoana fizica (autor cedent) și Societatea M( cesionar) si pretul ulterior de concesiune a acestui drept , conform Contractului de cedare a folosintei unor drepturi si actelor aditionale la contract , incheiate între Societatea M( cedent) si Societatea X (cesionar).

Totodata, PF este angajat cu norma intreaga la Societatea X, in functia de programator.

Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca tranzactiile între persoane afiliate se realizeaza conform principiului valorii de piata iar atunci cand se stabileste pretul de piata in cadrul tranzactiilor între persoane afiliate , autoritatile fiscale examineaza in primul rand daca persoane independente ar incheia o asemenea tranzactie in conditiile stabilite de persoanele afiliate.

Argumentul societatii contestatare potrivit caruia tranzactiile realizate cu Societatea M reflecta realitatea pe motiv ca serviciile sunt efectiv prestate , ca exista un contract valabil între parti si exista legatura cu specificul activitatii desfasurate de aceasta - comercializarea aplicatiei in care sunt incluse piesele a caror folosinta a fost achizitionata prin intermediul A ceea ce dovedeste necesitatea efectuării cheltuielilor cu achizitia lor nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat intocmirea de documente nu reprezinta un argument pentru deductibilitatea cheltuielilor atata timp cat contractul incheiat între cele doua societati afiliate, facturile si implicit celelalte documente contabile nu reflecta operatiuni reale , fiind fara importanta faptul ca acestea corespund din punct de vedere formal prevederilor legale.

Mai mult, Societatea M, cedenta a drepturilor de autor nu are evidentiata în contabilitate aceste drepturi.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, din valorificarea compozitiilor muzicale care au făcut obiectul contractului de cedare a unor drepturi către clientul A veniturile lunare inregistrate de societatea contestatara , pe perioada mai 2014-septembrie 2016, sunt în medie de aproximativ ...lei , cu mentiunea ca pe aceasta perioada au fost comercializate și alte aplicații prin A.

După cum s-a arătat și mai sus, Societatea X a fost verificata partial, cu ocazia inspectiei fiscale privind rambursarea TVA, fiind emisa Decizia de impunere în baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-a stabilit suplimentar TVA aferenta achizitiei efectuata de la Societatea M.

Se reține ca actul administrativ fiscal a fost contestat partial cu privire la TVA iar contestatia a fost solutionata prin Decizia de organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P. în sensul respingerii ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Deciziei de impunere .

Împotriva Deciziei privind solutionarea contestatiei precum și Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala Societatea X a formulat cerere de chemare în judecată la instanța competenta în conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, fiind prezentate aceleași argumente și critici ca și în contestatiile formulate împotriva actelor administrativ fiscale respectiv Decizia de impunere și Decizia de impunere .

Judecand cauza, prin Sentința , pronuntata Tribunalul hotaraste:

„Respinge ca neintemeiata acțiunea în contencios administrativ fomulata de reclamanta Societatea X în contradictoriu cu parata Direcția Generala a Finanțelor Publice.

In considerentele Sentinței instanța de judecată , cu privire a apararile reclamantei potrivit căroră tranzactiile intreprinse cu Societatea M reflecta realitatea respectiv serviciile sunt efectiv prestate , exista un contract valabil între părți și exista legătura cu specificul activitatii desfășurate – comercializarea aplicației – în care sunt incluse piesele a caror folosinta a fost achizitionata, prin intermediul A, ceea ce ar dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor cu achiziția lor a reținut ca „impresurarea ca au fost intocmite documente contabile nu reprezintă un argument pentru admiterea actiunii, fiind necesar și ca aceste documente sa reflecte realitatea economica. Atata timp cât s-a reținut ca facturile și implicit celelalte documente contabile nu reflecta operațiuni reale, este fără importanța faptul ca acestea corespund din punct de vedere formal prevederilor legale. Mai mult, așa cum s-a arătat în precedent, societatea cedenta a drepturilor de autor nu are evidentiata în contabilitate aceste drepturi.

Este adevărat ca acest din urma fapt, singur, nu ar fi de natura a face dovada caracterului nereal al acestor operațiuni, fiind posibil să fie vorba despre o incalcare a obligatiilor legale de către aceasta din urma societate M. Insa, în speta , toate aspectele avute în vedere de organele de inspectie fiscala , enumerate mai sus, se coroboreaza și împreuna converg spre concluzia ca cesiunile inregistrate de reclamanta de la societatea mentionata nu își justifica realitatea.

Din dispozitiile art.11 alin.1 din Codul fiscal rezulta dreptul autoritatilor fiscale de a verifica realitatea tranzactiilor analizate, acestea putand sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

La fel , din prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) și art.48 alin.(4) din Codul fiscal , instanța reține ca dreptul de a deduce cheltuieli nu rezulta din simpla inregistrare în

contabilitate a unor documente ce pot fi considerate justificative ci este necesar a fi indeplinite mai multe condiții, între altele ca cheltuielile să fie efectuate în scopul realizării veniturilor și să fie justificate prin documentele prevăzute de lege. Deși nu este stipulată expres, din aceste prevederi se deduce și condiția necesară ca cheltuielile să corespundă unor operațiuni reale, numai astfel putând fi efectuate în scopul realizării de venituri.

Ca urmare, neputându-se reține realitatea acestor operațiuni, în mod legal s-a apreciat ca nu este justificată deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor analizate”

Se reține ca, Sentința pronunțată de Tribunal, a rămas definitivă prin Decizia pronunțată de Curtea de Apel, instanța de judecată respingând recursul formulat de Societatea X, ca nefondat împotriva acestei sentințe.

Din considerentele Deciziei pronunțată de Curtea de Apel, se rețin următoarele:  
„Judecătorul fondului a concluzionat în mod corect și motivat în sensul ca, aspectele avute în vedere de organele fiscale(...) se coroborează și converg spre concluzia ca cesiunile înregistrate de reclamantă nu își justifică realitatea.[...]”

În ceea ce privește modul în care au fost aplicate dispozițiile de drept material în cauză, Curtea subliniază faptul ca, instanța de fond a reținut caracterul nereal al operațiunilor economice având în vedere o serie de elemente obiective, care de altfel au fost indicate ca atare și de organul fiscal și care, astfel cum s-a arătat anterior au fost expres menționate în hotărârea atacată, fiind exclusă concluzia ca aceasta apreciere ar fi arbitrara, astfel cum susține recurenta.

Recurenta susține ca este evident ca orice persoană juridică angajează cheltuieli pentru realizarea scopului existenței sale pe piața dar ignora finalitatea dispozițiilor art.11 alin.(1) și (3) Cod fiscal, conform cărora *„la stabilirea sumei unui impozit, sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...) Prin tranzacții artificiale se înțeleg tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au continut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Textul legal anterior are ca finalitate tocmai acoperirea situațiilor în care documentele și actele contabile ale societății îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, dreptul de deducere fiind justificat scriptic, dar există elemente concrete din care rezultă ca operațiunile economice sunt fictive având ca scop obținerea de avantaje fiscale.

Având în vedere considerentele anterioare, Curtea reține ca organele fiscale au prezentat suficiente elemente obiective care să susțină soluția administrativă iar instanța de fond a motivat în fapt și în drept soluția pronunțată, fiind corect aplicate dispozițiile legale incidente cauzei.”

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate mai sus, documentele prezentate de societate, înregistrate în evidența contabilă a acesteia, mijloacele de probă administrate în speta, hotărârile instanțelor de judecată prin care s-a respins acțiunea formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere prin care s-a stabilit în sarcina sa TVA suplimentară înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea M conform Contractului de cedare a folosinței

unor drepturi și faptul ca argumentele societății contestat are nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reîncadrat operațiunea în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și au respins la deductibilitate cheltuielile în înregistrată în evidentele contabile în baza facturilor emise de Societatea M conform Contractului de cedare a folosinței unor drepturi, în condițiile în care s-a constatat ca tranzacțiile efectuate între societățile afiliate nu sunt în concordanță cu realitatea economica având în vedere aspectele anterior prezentate.

După cum a reținut și Curtea de Apel cu privire la dreptul de deducere a TVA, în speta există elemente concrete din care rezulta ca operațiunile economice sunt fictive având ca scop obținerea de avantaje fiscale.

Din jurisprudența Curții Europene de Justiție (cauza C - 255/02 Halifax & Other, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield) rezulta ca în situația în care, în urma investigațiilor fiscale se demonstrează ca o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relatează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA și totodată cheltuieli, aceste tranzacții nu trebuie luate în considerare, acestea trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive.

În speta se reține ca operațiunile economice derulate între Societatea X și Societatea M au fost analizate și de organele de cercetare penală prin Ordonanța de clasare pronunțată de Parchetului de pe lângă Tribunal în dosarul penal.

Din considerentele Ordonanței de clasare pronunțată de Parchetului de pe lângă Tribunal, referitor la cesionarea de către societatea M a drepturilor de autor pentru compozițiile muzicale către societatea afiliată X la prețul euro/lună în condițiile în care acestea au fost cesionate de către "compozitorul" PF angajat al societății X, pentru suma de ... lei, rezulta ca „relația comercială dintre SC X și M a fost una reală prin care nu s-a urmărit prejudicierea bugetului de stat. Pe cale de consecință, se va dispune clasarea în baza art. 16 alin. 1 lit. b) teza I CPP., înregistrarea în contabilitatea unui contribuabil de cheltuieli cu caracter real nefiind prevăzută de legea penală.”

Se reține ca aprecierea organelor de cercetare penală, se bazează pe faptul ca:

- prejudiciul cauzat bugetului de stat a fost achitat în totalitate;
- potrivit declarației martorului PF "a cărui credibilitate nu poate fi pusă la îndoială având în vedere ca martorul nu mai desfășoară raporturi de muncă sub conducerea inculpatului", rezulta cu certitudine ca acesta a realizat piesele muzicale. Acest fapt contrazice constatările organelor fiscale cu privire la faptul ca piesele în cauza sunt de fapt părți din melodiile unor artiști, deja publicate, organele de cercetare penală considerând ca piesele muzicale în cauza "sunt rezultatul unei munci de creație";
- deși piesele muzicale nu au suferit modificări, după cum rezulta din mijloacele de probă administrate, "diferența de valoare a creației artistice din punct de vedere al prețului este justificată de inculpat prin aceea ca piesele muzicale au fost integrate într-o aplicație disponibilă pentru telefoane inteligente ... în urma prognozei făcute în cadrul Societății X cu privire la comercializarea respectivei aplicații (...) care generează profit pe termen lung, s-a reevaluat prețul drepturilor de autor. Prin urmare, generând profit constant urmare utilizării într-un anumit mod, inculpatul a considerat ca prețul

drepturilor de autor a crescut justificat de beneficiile financiare pe care aceste drepturi le produc”.

-”nu este atributul organelor de ancheta sa stabilească valoarea economica a unei creații artistice sau sa cenzureze valoarea economica atribuita unei astfel de piese”

-Societatea M ”a avut un comportament fiscal adecvat, a înregistrat în contabilitate încasările obținute de la SC X urmare cedării drepturilor de autor și a achitat către stat toate obligațiile fiscale generate de aceste încasări ceea ce este în favoarea unor relații comerciale corespunzătoare între cele doua societăți controlate de inculpat”.

Avand in vedere considerentele din Ordonanta de clasare emisa de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P. a transmis un punct de vedere referitor la soluția organelor de cercetare penala.

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, urmare analizei Ordonantei de clasare , au concluzionat ca soluția pronuntata de Parchet nu este de natura sa combata din punct de vedere fiscal, rezultatele inspectie fiscala și ca acesta s-a bazat pe consideratii eronate și anume:

„1.Probatoriul administrat în timpul cercetărilor a confirmat faptul ca piesele muzicale nu au suferit modificări constând în "activitati profesionale de producție, înregistrare, mixaj asupra acestora” care sa le aducă un plus de valoare, așa cum a susținut administratorul pe parcursul inspecțiilor fiscale, însă plusul de valoare a fost oferit de faptul ca acestea au fost încărcate de către societatea X într-o aplicație care se comercializează prin intermediul platformelor de specialitate.

Simpla existența a aplicației concepute și dezvoltate de X pe platformele de comercializare nu justifica realizarea unui profit. Mai mult, atât urmare controlului cât și potrivit analizei vânzărilor și prognozei efectuate de societate cu privire la comercializarea aplicației iJingle (care ar incorpora și compozițiile muzicale în cauza), prezentate în contestația formulata, în perioada mai 2014 - decembrie 2016 veniturile obținute din vânzarea aplicației sunt în sumă totală ... reprezentând un venit mediu lunar de .... Aceste venituri sunt generate în fapt de munca de programare depusă pentru crearea și dezvoltarea aplicației și nu de o parte a componentei sale muzicale (în eventualitatea în care aceasta a fost încorporată) pentru care se plătește lunar .. euro unei societăți afiliate.

In concluzie, tocmai susținerile societății contrazic considerațiile organelor de cercetare penala referitoare la profiturile obținute de X. Chiar daca societatea ar fi integrat piesele muzicale într-o aplicație creata și dezvoltata pentru a fi comercializata și ar realiza profit din aceasta activitate, nu s-ar justifica mutarea profiturilor obținute pe societatea afiliata care "deține” drepturile de autor.

Mai mult, cu ocazia celei de a doua inspecții fiscale, care face obiectul prezentei contestații, prin care a fost supus controlului impozitul pe profit, s- a constatat faptul ca urmare inspecției fiscale privind rambursarea TVA societatea a suspendat, începând cu data de 31.12.2016, prin Actul aditional la contract derularea contractului de cedare a drepturilor de autor asupra compozițiilor muzicale, societatea contestatara ne mai inregistrand cheltuieli cu cesiunea drepturilor de autor.

2.Cu privire la credibilitatea PF care, potrivit organelor de ancheta, nu poate fi pusa la îndoială, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca acesta era angajatul

societății X în perioada în care s-au derulat operațiunile de cesiune a drepturilor de autor atât între cele două societăți afiliate administrate și deținute de ... cât și între societatea M și "compozitorul" PF.

3.Referitor la considerația potrivit căreia organele de ancheta nu au atribuții în privința stabilirii valorii economice a unei creații artistice organele de inspectie fiscala arata ca , potrivit prevederilor legale în vigoare, se poate solicita efectuarea de expertize tehnice pentru a se putea pronunța în privința situațiilor analizate.

4.In ceea ce privește comportamentul fiscal al societății cedente a drepturilor de autor M, organele de inspectie fiscala apreciaza ca acesta nu are nicio relevanta în analiza situației create pentru care au fost sesizate organele de urmărire penala. Faptul ca societatea cedenta a înregistrat venituri nu conferă deductibilitate cheltuielilor înregistrate de către societatea verificata, câtă vreme nu se justifica nici efectuarea și nici nivelul acestora.

Organele de inspectie fiscala concluzioneaza ca , sub raport fiscal, răspunderea fiscală nu poate fi înlăturată, aceasta fiind prezentata detaliat, fundamentata pe situația de fapt și argumentata cu temeiuri legale în raportul de inspectie fiscala iar reanalizarea acestora în împrejurarea de față, nu poate conduce la o alta stare de fapt decât cea constatata prin actul administrativ fiscal emis în speta respectiv Decizia de impunere .

După cum s-a arătat și mai sus, prin Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal in dosarul penal, ramasa definitiva, s-a dispus:

*„Clasarea cauzei cu numărul de mai sus , privind comiterea de către inculpatul .., fără antecedente penale , a infracțiunii de evaziune fiscala în forma continuata, fapta prevazuta și pedepsită de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin(1) Cod penal (32 acte materiale reprezentând facturi fiscale înregistrate în contabilitatea SC X si emise de catre SC M)”*

Se reține ca, prin Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal a fost judecata doar latura penala a faptelor retinute in sarcina asociatului si administratorului Societatilor X si M.

La art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

*“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Avand in vedere ca , prin Ordonanta de clasare pronuntata de Parchetului de pe langa Tribunal in dosarul penal , nu s-a judecat si latura civila, organul de solutionare a contestatiei nu poate avea in vedere la solutionarea pe fond a contestatie aceasta hotarare.

După cum s-a arătat și mai sus, prin Sentința pronuntata de Tribunal în dosar, ramasa definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel , s-a judecat acțiunea în contencios administrativ și fiscal formulata de Societatea X, având ca obiect anularea Deciziei privind solutionarea contestatiei precum și Deciziei de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la TVA (debit care a făcut și obiectul dosarului penal solutionat definitiv prin Ordonanta de clasare



pronunțată de Parchetului de pe lângă Tribunal ) în sensul respingerii ca neîntemeiată a acțiunii în contencios administrativ formulată de reclamanta X.

În condițiile în care există o hotărâre definitivă a instanței de judecată cu privire la TVA stabilită suplimentar asupra bazei impozabile înregistrată în evidențele contabile conform facturilor emise de Societatea M în baza Contractului de cedare a folosinței unor drepturi prin care instanța de judecată a respins ca neîntemeiată acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta X , la soluționarea contestației cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile înregistrate în evidențele contabile în baza aceluiași documente, organul de soluționare a contestației va avea în vedere Sentința pronunțată de Tribunal rămasă definitivă prin Decizia pronunțată de Curtea de Apel.

Ca atare, după cum arată și instanța de judecată, cheltuielile cu cesiunea drepturilor de autor , înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de Societatea M conform Contractului de cedare a folosinței unor drepturi precum și Actele adiționale la contract , sunt nedeductibile fiscal , neputându-se reține realitatea acestor operațiuni și totodată nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) , lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2014-31.12.2015, respectiv art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016.

Astfel, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, pe perioada 01.01.2014-31.12.2016, în conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 și art. 19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală , în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală 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, potrivit căruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

și se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de Societatea X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă

in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.