



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel.: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

## DECIZIA nr.000/04.2021

privind soluționarea contestației formulata de

**X**,

înregistrata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. **000/2016** și reinregistrata sub nr.**000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr.**000/2021**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2021**, cu privire la reluarea soluționării contestației formulata de **X**, înregistrată la ORC sub nr.**000**, CUI **000**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**000/2016**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2016**.

În temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. **000/2016** emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulata de **X** pentru suma de **000 lei** reprezentand:

- **000 lei** - impozit pe profit;
- **000 lei** - majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** - penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** - TVA;
- **000 lei** - majorări de intarziere aferente TVA;
- **000 lei** - penalități de intarziere aferente TVA,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, având în vedere că în cauză, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** au înaintat și transmis Sesizarea penală nr.**000/2016** și Procesul verbal nr. **000/2016** către Direcția Naționala Anticorupție – Serviciul Teritorial **Y**, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Sesizarea penală nr. **000/2016** înaintată de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** a format obiectul dosarului penal nr. **000/2013** al Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial **Y**, care a fost soluționat definitiv prin Decizia penală nr. **000/2021** pronunțată de Curtea de Apel **Y**, în sensul că *”în cauza nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 241/2005 deoarece, din punct de vedere al elementului material al laturii obiective, nu a existat o ascundere a sursei impozabile, tranzacțiile efectuate fiind cunoscute de autorități, iar din punct de vedere al laturii subiective, nu sunt întrunite condițiile cerute de lege, deoarece această infracțiune se comite doar cu intenție directă, aceea de a fraudă legea fiscală referitoare la neplata corespunzătoare a taxelor și impozitelor datorate bugetului de stat.*

*Reține instanța de apel ca intenția inculpaților de a obține un regim fiscal favorabil nu se înscrie în sfera răspunderii penale, atata vreme cât ea nu s-a realizat prin ascundere, ca element material al laturii obiective.*

*Chiar dacă s-a urmărit să se obțină din aceste tranzacții succesive un regim fiscal favorabil, acesta nu s-a realizat prin ascundere, pe de o parte, iar pe de altă parte, acuratețea și legalitatea primei tranzacții prin care licențele au fost instrăinate către **A** urmează să fie analizate de către organele fiscale, iar ulterior de către instanța de contencios fiscal”.*

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin.(3) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală va relua procedura de soluționare a contestației formulate de **X**.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 000/2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2016 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, societatea prezintă următoarele argumente:**

Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite urmare reincadrării tranzacțiilor cu licențe, societatea susține că organele de inspecție fiscală au procedat eronat la reconsiderarea contractului de cedare-dobândire licențe, prin stabilirea echivalenței prețului de cesiune a părților sociale aparținând **A** cu valoarea activului net.

În acest sens, societatea susține că deși valoarea societății **A** determinată pe baza datelor din contabilitate la data cesiunii părților sociale era

de **000 lei**, reprezentând capitaluri proprii, se impune stabilirea valorii societății și în raport de prețul tranzacționării părților sociale, ajungându-se astfel la suma de **000 lei**.

Referitor la limitele competenței organului fiscal de a proceda la reîncadrarea unor tranzacții în baza art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, **X** susține că nu se află în niciuna din ipotezele în care organul fiscal poate proceda la recalificarea tranzacției, deoarece tranzacțiile efectuate au exclusiv scop fiscal și economic real, demonstrabil, ele producând efecte avantajoase pentru societate din perspectiva dreptului contractelor.

Pe de o parte, în cazul contractelor de cedare/dobândire a licențelor, contractele aveau deopotrivă un scop economic și unul fiscal, societatea îndeplinindu-si întrutotul toate obligațiile fiscale ce derivau din aceste operațiuni.

**X** susține că organele de inspecție fiscală erau datoare să indice concret care era conținutul economic, substanța economică caracteristică formei inițiale a tranzacției, respectiv care sunt elementele de fapt în care ar trebui să se concretizeze conținutul economic specific al tranzacțiilor respective, care sunt elementele de fapt în care se concretizează forma recalificată a tranzacției, sau care sunt avantajele fiscale ale formei tranzacției declarate de către contribuabil.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut o confuzie între activul net al societății și noțiunea de preț al cesiunii unor părți sociale, întrucât activul net al societății constituie un punct de plecare pentru estimarea valorii de piață a unei societăți, ceea ce nu înseamnă că întotdeauna prețul de cesiune a părților sociale va fi egal cu valoarea activului net, ci dimpotrivă, primul este supus principiului libertății contractuale.

**X** susține că într-o decizie pronunțată de Curtea Constituțională s-a reținut că statul este obligat să asigure libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție, rolul său fiind limitat la crearea cadrului general, economic, social și politic, necesar pentru derularea activității operatorilor economici, ceea ce implică adoptarea unor reglementări restrictive, dar în limitele impuse de asigurarea respectării drepturilor și intereselor legitime ale tuturor, reglementări care nu pot afecta substanța drepturilor.

**X** susține că atunci când organele de inspecție fiscală consideră prețul cesiunii de părți sociale că fiind egal cu valoarea activului net, se ajunge la situația în care pornind de la componenta activului net, acesta stabilește prețul exact al unei licențe că fiind prețul de cesiune a părților sociale, mai puțin valoarea echipamentelor, disponibilităților bănești și valoarea obligațiilor față de asociați, această interpretare fiind însă lipsită de orice fundament juridic și extrem de riscant pentru operatorii economici aflați pe piață.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală consideră nejustificată cedarea licențelor audiovizuale către **A**, întrucât ar fi fost realizată la un "preț

care nu este preț de piață", unul subevaluat, societatea susține că această teză este lipsită de orice temei legal și constituită o ingerință gravă în dreptul fundamental al libertății economice, întrucât actul juridic prin care societatea a transmis licențele către **A** a constat într-un Contract de cedare/dobândire licențe, autentificat sub nr.**000/2007** de către **1**, iar la data încheierii contractului de cedare a licențelor autovizuale, prevederile Legii nr.504/2002 erau în vigoare în forma în care cedarea licențelor era posibilă către terți cu acordul CNA și cu asumarea de către noul titular a tuturor obligațiilor decurgând din licență.

De asemenea, societatea menționează că, *"contractele de cedare a licențelor au fost supuse controlului prealabil și regulilor de aprobare a cesiunii de către CNA și îndeplinesc toate cerințele legale (CNA este singurul organ în măsură să se pronunțe cu privire la legalitatea sau nelegalitatea unei cesiuni de licențe audiovizuale, iar conform art.10 alin.(1) din Legea nr.504/2002, CNA este autoritate publică autonomă sub control parlamentar și garantul interesului public în domeniul comunicațiilor audiovizuale care consfințește un drept de difuzare), legea neprevăzând posibilitatea vânzării licențelor audiovizuale, ci doar cedarea către un terț în anumite condiții"*.

Referitor la situația în care organele de inspecție fiscală apreciază că între **X** și **A** ar exista o relație de afiliere conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal, societatea susține că nu este aplicabil acest articol în situațiile în care se reconsideră prețul de transfer între persoanele afiliate

Referitor la stabilirea unor majorări de întârziere și penalități de întârziere, societatea susține că atât timp cât nu este stabilită creanța principală, nu pot fi percepute penalități de întârziere a plăților acesteia, iar orice susținere în sens contrar este lipsită de orice raționament logic sau juridic.

**X** susține că a mai fost supusă unor controale fiscale care vizau aceleași perioade și aceleași tranzacții, iar în cadrul acestora societatea a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele solicitate și nu s-a semnalat niciun fel de nereguli, iar creanțele constatate de către organele fiscale prin noua decizie de impunere există de la momentul emiterii acesteia și nu de la un moment anterior.

Contestatoarea susține că în practica judiciară s-a reținut că obligarea contribuabilului la sarcini accesorii este justificată în situația în care acesta din urmă se află în culpă și că societatea a depus la timp și întotdeauna toate declarațiile fiscale și a achitat integral toate obligațiile fiscale stabilite, astfel că, nu îi poate fi imputată vreo culpă în neexecutarea la timp a obligațiilor.

Astfel, societatea solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal și a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestuia.

## **II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție**

**fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y la X, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.000/2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2016, constatându-se următoarele:**

**X** deținea în portofoliu în anul 2007 un număr de 24 licențe audiovizuale.

În baza Contractului de cedare/dobândire licențe, autentificat sub nr.**000/2007**, încheiat între **X** în calitate de cedent și **A** în calitate de cesionar/beneficiar, cedentul se obligă să cedeze către cesionar un număr de 24 licențe audiovizuale, la prețul de **000** euro pentru fiecare licență, plata fiind efectuată la data semnării contractului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura seria **000** nr.**000/2007** emisă de **X** către **A** s-a facturat contravaloarea celor 24 licențe la un preț unitar fără TVA de **000 lei**, totalizând o valoare de **000 lei**, la care s-a calculat TVA de **000 lei**, valoarea totală a facturii fiind de **000 lei**, fiind înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii **00** 2007.

S-a constatat ca anterior încheierii Contractului de cedare/dobândire licențe nr.**000/2007**, la data de **00.00.2006**, a fost încheiat Anteccontractul de vânzare/cumpărare părți sociale între:

- 2**, denumit promitent vânzător,
- X**, reprezentată de **3**, în calitate de administrator, denumit promitent,
- B**, reprezentată prin **3**, în calitate de administrator, denumit promitent,
- 4**, denumit promitent, și,
- C**, societate înregistrată în Lugano, reprezentată de **5**, în calitate de imputemicit, denumit promitent cumpărător.

Obiectul contractului l-a constituit tranzacționarea părților sociale reprezentând 100% din capitalul social al **A**, prețul cesiunii fiind de **000** euro, la care se adaugă impozitul pe venitul din transferul părților sociale de 16%.

Organele de inspecție fiscală au constatat, la data cedării celor 24 licențe audiovizuale, relația de afiliere dintre **X** și **A** precum și relația de afiliere dintre persoana fizică **3** și **2**, primul fiind administrator la **X** iar al doilea asociat unic la **A**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice, **X** și **A**, tranzacțiile derulate între ele fiind tranzacții controlate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că există relație de rudenie între **4** și **2**.

De asemenea, ulterior cedării de către **X** a celor 24 licențe audiovizuale la data de **00.00.2007** către **A**, **2** a emis decizia asociatului unic al **A**, prin care s-a stabilit:

- 1) Aprobarea retragerii din societate a asociatului unic prin:
  - a) cesiunea a 16 părți sociale în valoare nominală de **000 lei** fiecare și în valoare totală de **000 lei**, reprezentând 80% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către **D** ("**D**"),

b) cesiunea a 4 părți sociale în valoare nominală de **000 lei** fiecare și în valoare totală de **000 lei**, reprezentând 20% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către **E** ("E").

2) Se aprobă semnarea unui contract de cesiune părți sociale având ca obiect transmiterea partilor sociale între **A** în calitate de cedent și **D** și **E** în calitate de cesionari, la pretul total de **000** euro.

3) Se revocă din funcția de administrator al **A 4**.

4) Sunt numiți în funcția de administratori cu puteri depline ai societății, pentru un mandat de 4 ani, **6** - cetățean danez și **7** - cetățean elvețian.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la aceeași data, respectiv **00.00.2007**, între **2** în calitate de cedent, **E** în calitate de cesionar și **D** în calitate de cesionar, s-a încheiat Contractul de cesiune părți sociale, prin care **2** cesionează 100% capitalul social al **A**, după cum urmează:

-cota de 80% către **D**, în contravaloarea sumei de **000** euro,

-cota de 20% către **E**, în contravaloarea sumei de **000** euro.

Pretul cesiunii este **000** euro și se compune din **000** euro, reprezentând pret net al partilor sociale cesionate, iar diferența de **000** euro reprezintă impozitul pe venit în cota de 16% pentru transferul părților sociale.

Din Procesul verbal nr.**000/2013** emis de Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat un total de 33 licențe audiovizuale, din care doar 25 de licențe erau tranzacționabile, restul de 8 licențe putând fi tranzacționate la data de **00.00.2008**.

Din coroborarea datelor prezentate privind vânzarea celor 24 licențe de **X** către **A** și a datelor privind cesiunea părților sociale aparținând **A**, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul cesiunii licențelor audiovizuale a fost subevaluat în raport cu prețul real perceput.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la momentul cesiunii părților sociale de către **2**, respectiv la data de **00.00.2007**, contra sumei de **000** euro, reprezentând în echivalent la cursul specificat în contract din **00.00.2007**, valoarea de **000 lei** include și cele 8 licențe netransferabile.

De asemenea, conform bilanței de verificare pentru luna **00** 2007, **A** deținea în patrimoniu licențe în valoare de **000 lei** în contul 208, echipamente tehnologice în valoarea de **000 lei** în contul 213.01, disponibilități în cont bancar în suma de **000 lei** în contul 512.01, profit contabil în suma de **000 lei** înregistrat în contul 121 și obligații față de asociați în suma de **000 lei** înregistrate în contul 455.01, valoarea societății determinată pe baza datelor din contabilitate fiind de **000 lei** reprezentând capitaluri proprii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea societății la tranzacționarea părților sociale este de **000 lei**, inclusiv cele 8 licențe netransferate.

Totodata, organele de inspecție fiscală au constatat că elementele patrimoniale înregistrate în contabilitate nu susțin această valoare, aspect de

natură să demonstreze că activele înregistrate în contabilitatea **A** sunt subevaluate.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2007, **X** a tranzacționat cu factura seria **000 nr.000/2007** un număr de 24 de licențe, iar **B** a tranzacționat cu factura seria **000 nr.000/2007** o licență, rezultând în cursul anului 2007 au fost tranzacționate 25 de licențe în valoare de **000 lei (000 euro x 25 x 3,3824)**, din care societatea a declarat suma de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale aparținând **A** inclusiv cele 8 licențe netransferabile care nu se aflau în patrimoniul **A** la data cesiunii părților sociale, cu valoarea activului net.

Ca urmare a tranzacționării licențelor în anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit impozabil în sumă de **000 lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit aferent în sumă de **000 lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de **00.00.2008**, licențele necesionabile au devenit transmisibile și au fost vândute de către **X** după cum urmează:

-în baza contractului nr.**000/2008** un număr de 6 (șase) licențe vândute direct către **E** înscrise în factura nr.**000/2008**, cu suma totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, respectiv **000 lei** pe licență.

-în baza contractului nr.**000/2008** o licență vândută către **A**, înscrisă în factura nr.**000/2008**, cu suma totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**.

Astfel, în cursul anului 2008 au fost tranzacționate 7 licențe, valoarea acestora fiind de **000 lei (000 euro x 7 x 3,66)**, valoarea venitului suplimentar neînregistrat fiind de **000 lei**, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că cedarea de licențe audiovizuale reprezintă prestare de servicii.

Ca urmare, la valoarea rezultată din reîncadrarea tranzacțiilor, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de **000 lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în anul 2008, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se**

rețin următoarele:

**Referitor la suma totală de 000 lei, reprezentând:**

- 000 lei - **impozit pe profit;**
- 000 lei - **majorări aferente impozitului pe profit;**
- 000 lei - **penalități aferente impozitului pe profit;**
- 000 lei - **taxa pe valoarea adăugată;**
- 000 lei - **majorări aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- 000 lei - **penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceasta suma, in conditiile in care, X a cesionat licențele audiovizuale catre A la un pret mult subevaluat în raport cu prețul real perceput, iar organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale, cu valoarea activului net.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea X a vandut in anul 2007 un număr de 24 licențe audiovizuale catre A la pretul unitar de 000 euro, conform Contractului de cedare/dobândire licențe, autentificat sub nr.000/2007.

Urmare acestei tranzactii, in Jurnalul de vânzări aferent lunii 00 2007, X a inregistrat factura seria 000 nr.000/2007 emisă de X către A prin care a fost facturata contravaloarea celor 24 licențe la un preț unitar fără TVA de 000 lei, totalizând o valoare de 000 lei, la care s-a calculat TVA in suma de 000 lei, valoarea totală a facturii fiind de 000 lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat relatia de afiliere dintre X și A si posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice, tranzacțiile derulate între ele fiind tranzacții controlate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 00.00.2007, între 2 în calitate de cedent, E în calitate de cesionar și D în calitate de cesionar s-a incheiet Contractul de cesiune părți sociale, prin care 2 a cesionat 100% capital social al A, după cum urmează:

- cota de 80% către D, în suma de 000 euro,
- cota de 20% către E, în suma de 000 euro.

Pretul cesiunii este 000 euro și se compune din 000 euro - pret net al partilor sociale cesionate si diferența de 000 euro - impozit pe venit în cota de 16% pentru transferul părților sociale.

De asemenea, conform balanței de verificare pentru luna 00 2007, s-a constatat ca valoarea A determinată pe baza datelor din contabilitate este de 000 lei reprezentând capitaluri proprii.

Organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale



aparținând **A** cu valoarea activului net.

Pentru anul 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit un venit impozabil în sumă de **000 lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit aferent în sumă de **000 lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost tranzacționate 7 licențe, valoarea acestora fiind de **000 lei (000 euro x 7 x 3,66)**, valoarea venitului suplimentar neînregistrat fiind de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**, precum și majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

Totodata, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de **000 lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în anul 2008, pentru care au calculat majorări de întârziere aferente în sumă de **000 lei** și penalități de întârziere în sumă de **000 lei**.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit**, în speță sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

*„(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.”*

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

*“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 [...].”*

Potrivit acestor prevederi legale, 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. De asemenea, 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

**În ceea ce privește TVA** în speță sunt aplicabile prevederile art. 126 alin. (1), art. 129 alin. (1) și alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, potrivit cărora:

*“Art. 126 Operatiuni impozabile*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) operatiunile care, in sensul art. 128 – 130 constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii in sfera taxei, efectuate cu plata;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).*

*Art. 129 Prestarea de servicii*

*(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128;*

*(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:*

*b) transferul si/sau transmiterea folosintei drepturilor de autor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale si a altor drepturi similare.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate rezultă că transferul și/sau transmiterea folosintei drepturilor de autor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale și a altor drepturi similare constituie prestare de servicii care intra în categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata în măsura în care sunt indeplinite cumulativ conditiile de plata, de loc și cu privire la persoana care le realizeaza în cadrul unei activitatii economice.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2016**, prezentate succint la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt, se reține că în urma verificarilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea **X** a cesionat în anul 2007 un număr de 24 licențe audiovizuate către **A** în baza Contractului de cedare/ dobândire licențe, autentificat sub nr. **000/2007** la 1.

Modalitatea de dobândire a licentelor de către **X** a fost urmatoarea:

-4 licențe audiovizuale au fost emise de Consiliul Național al Audiovizualului, în baza Legii audiovizualului nr.504/11.07.2002,

-20 de licențe audiovizuale în sumă de **000 lei** au fost achiziționate astfel:

-10 licențe în valoare de **000 lei** (facturile nr.**000/2005**, nr.**000/2006**, nr.**000/2007**, nr.**000/2007**) de la **F**.

-6 licențe în sumă de **000 lei** (factura nr.**000/2006**) de la **B**

-2 licențe în valoare de **000 lei** (facturile nr.**000/2006**, nr.**000/2007**, nr.**000/2006**, nr.**000/2007**) de la **F**.

-1 licență în valoare de **000 lei** (factura nr.**000/2007**) de la **G**

-1 licență în valoare de **000 lei** (factura nr.**000/2006**) de la **H**

Organele de inspecție fiscală au constatat că **F** a emis câte două facturi pentru două licențe vândute către **X**, astfel:

-licența **000/2004**:

-factura **000/2006** în valoare de **000 lei**;

-factura **000/2007** în valoare de **000 lei**;

-licența **000/2004**:

-factura **000/2006** în valoare de **000 lei**;

-factura **000/2007** în valoare de **000 lei**.

Astfel, în speta se retine ca deficiența faptul că facturile fiscale nr.**000/2007** și nr. **000/2007** au fost emise de **F** după **00.00.2007**, data la care licențele fuseseră deja vândute de **X** către **A**.

Din analiza Contractului de cedare/dobândire licențe, autentificat sub nr.**000/2007** la **1**, încheiat între **X** în calitate de cedent, reprezentată legal de **3** - administrator și **A** în calitate de cesionar – beneficiar, reprezentată de **4**, se retine ca cedentul se obligă să cedeze către cesionar un număr de 24 licențe audiovizuale, așa cum au fost nominalizate și înscrise în contract, prețul pentru fiecare licență fiind de **000** euro, iar plata fiind efectuată la data semnării contractului.

Totodată, se retine ca prin factura seria **000** nr.**000/2007** emisă de **X** către **A**, înregistrată în Jurnalul de vânzări aferent lunii **00** 2007, s-a facturat contravaloarea celor 24 licențe la un preț fără TVA de **000 lei** pentru fiecare licență, totalizând o valoare de **000 lei**, la care s-a calculat TVA în suma de **000 lei**, valoarea totală a facturii fiind de **000 lei**.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se retine ca anterior încheierii Contractului de cedare/dobândire licențe nr.**000/2007**, la data de **00.00.2006**, a fost încheiat Anteccontractul de vânzare cumpărare părți sociale între:

-**2**, cetățean român, domiciliat în România, localitatea ..., identificat prin C.I. seria **000** nr.**000** eliberată de Poliția Municipiului **Y** la data de **00.00.2002**, CNP **000**, denumit promitent vânzător,

-**X**, cu sediul în ..., număr de ordine în Registrul Comerțului **000**, CUI **000**, capital social **000 lei**, reprezentată prin **3**, în calitate de administrator, denumit promitent,

-**B**, cu sediul în ..., numar de ordine în Registrul Comertului **000**, CUI **000**, capital social **000 lei**, reprezentata prin **3**, în calitate de administrator, denumit promitent,

-**4**, cetatean roman, domiciliat în Romania, localitatea ..., identificat prin C.I. seria **000 nr.000**, eliberata la data de **00.00.2001**, CNP **000**, denumit promitent, si,

-**C**, societate înregistrată în conformitate cu legile statului Lugano, reprezentata de **5**, în calitate de imputernicit, denumit promitent cumparator.

Din analiza Antecontractului se retine ca obiectul acestuia îl constituie tranzacționarea părților sociale reprezentând 100% din capitalul social al **A**, prețul cesiunii fiind de **000** euro, la care se adaugă impozitul pe venitul din transferul părților sociale de 16%.

Totodata, din prețul total, suma de **000** euro urma sa fie plătită cu titlu de avans în termen de 3 zile lucrătoare de la data Antecontractului, catre **2**, în calitate de promitent - vânzator, în contul **000** deschis la Raiffeisen Bank, iar diferența de preț plus impozitul pe venitul din transferul părților sociale urma să fie depusa într-un cont escrow, deschis în favoarea promitentului - vânzător, până la data de **00.00.2007**, la cursul BNR din ziua efectuării transferului.

În plus, din constatările organelor de inspecție fiscală se retine ca la data de **00.00.2006**, **4** deținea calitatea de administrator la **A**, iar la data cedării celor 24 licențe audiovizuale, **X** și **A** erau societăți afiliate.

Se retine ca relația de afiliere era dată de deținerea titlurilor de participare, de drepturile de vot la cele două persoane juridice, precum și de posibilitatea controlului efectiv al celor două persoane juridice participante, prin deținerea de către **4** a capitalului social al **X** în proporție de 100% și a calitatii de administrator al **A**.

De asemenea, relatia de afiliere este data si de afilierea dintre persoanele fizice **3** și **2**, primul detinand calitatea de administrator la **X**, iar al doilea, calitatea de asociat unic la **A**.

În plus, se retine si posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice **X** și **A**, tranzacțiile derulate între cele două fiind tranzacții controlate.

Totodata, din informatiile comunicate de ANAF prin Procesul verbal nr.**000/2013** s-a constatat că există o relație de rudenie între **4** și **2**.

În acest context, se retine si faptul ca ulterior cedării de catre **X** a celor 24 licențe audiovizuale către **A**, la data de **00.00.2007**, **2** a emis decizia asociatului unic al **A**, prin care s-a decis:

1) Aprobarea retragerii din societate a asociatului unic prin:

a) cesiunea a 16 părți sociale în valoare nominală de **000 lei** fiecare și în valoare totală de **000 lei**, reprezentând 80% din capitalul social al societății deținute de asociatul unic către **D** ("**D**"),

b) cesiunea a 4 părți sociale în valoare nominală de **000 lei** fiecare și în valoare totală de **000 lei**, reprezentând 20% din capitalul social al societății

deținute de asociatul unic către **E** ("**E**").

2) Se aprobă semnarea unui contract de cesiune părți sociale având ca obiect transmiterea partilor sociale între **A** în calitate de cedent și **D** și **E** în calitate de cesionari, la pretul total de **000** euro.

3) Se revocă din funcția de administrator al **A** a lui **4**.

4) Sunt numiți în funcția de administratori cu puteri depline ai societății, pentru un mandat de 4 ani, **6** - cetățean danez născut la data de **00.00.1959** la Copenhaga, Danemarca și **7** - cetățean elvețian, născut la **00.00.1962**, la Baden, Elveția.

Totodata, la aceeași data, respectiv **0.00.2007**, între **2**, în calitate de cedent, **E** în calitate de cesionar și **D** în calitate de cesionar, s-a încheiet Contractul de cesiune părți sociale, prin care **2** a cesionat 100% din capitalul social al **F.**, după cum urmează:

-cota de 80% către **D**, în contravaloarea sumei de **000** euro,

-cota de 20% către **E**, în contravaloarea sumei de **000** euro.

Astfel, se retine ca pretul cesiunii a fost de **000** euro și se compune din **000** euro, reprezentând pret net al partilor sociale cesionate, iar diferența de **000** euro reprezintă impozitul pe venit în cota de 16% pentru transferul părților sociale.

Din Procesul Verbal nr.**000/2013** emis de Direcția Generală Coordonare Fiscală - Unitatea de Investigații Fiscale, se retine ca din totalul de 33 licențe audiovizuale, doar 25 de licențe erau tranzacționabile, restul de 8 licențe putând fi tranzacționate la data de **00.00.2008**.

De asemenea, se retine ca prețul cesiunii în suma de **000** euro a fost achitat după cum urmează:

-OP/2006- **000 lei**, avansul de **000** euro;

-OP/2007 - **000 lei**, contravaloarea a **000** euro;

-OP/2007 - **000 lei**, contravaloarea a **000** euro;

-OP/2008 - **000 lei**, contravaloarea a **000** euro,

în contul **000** deschis la Raiffeisen Bank, beneficiar fiind **2**.

Prin urmare, din coroborarea datelor privind vânzarea de către **X** a celor 24 licențe către **A** conform facturii seria **000** nr.**000/2007** în valoare de **000 lei** și a datelor privind cesiunea părților sociale aparținând **A**, conform Contractului de cesiune părți sociale, prin care **2** a cedat partile sociale deținute la **A** contra sumei de **000** euro, se retine ca prețul cesiunii licențelor audiovizuale a fost mult subevaluat, în raport cu prețul real perceput.

Astfel, se retine ca transferul licențelor audiovizuale între societățile controlate în comun de către **2**, **3** și **4** s-a realizat prin intermediul **A**, societate prin care a avut loc transferul licențelor audiovizuale către alte societati și a sumelor rezultate din tranzacții către persoana fizică **2**.

În plus, din constatari a rezultat ca la momentul cesiunii părților sociale de către **2**, respectiv la data de **00.00.2007**, contra sumei de **000** euro, valoarea de **000 lei** reprezentând echivalentul acesteia la cursul specificat în

contract din **00.00.2007**, include și cele 8 licențe netransferabile.

De asemenea, se retine ca potrivit balanței de verificare pentru luna **00 2007**, **A** deținea în patrimoniu licențe în valoare de **000 lei** în contul 208, echipamente tehnologice în valoarea de **000 lei** în contul 213.01, disponibilități în cont bancar **000 lei** în contul 512.01, profit contabil în suma de **000 lei** înregistrat în contul 121 și obligații față de asociați în suma de **000 lei** înregistrate în contul 455.01, valoarea societății determinată pe baza datelor din contabilitate fiind de **000 lei**, reprezentând capitaluri proprii.

Prin urmare, comparand valoarea societății la tranzacționarea părților sociale de **000 lei**, inclusiv cele 8 licențe netransferate, cu elementele patrimoniale înregistrate în contabilitate, se retine un aspect de natură să demonstreze că activele înregistrate în contabilitatea **A** sunt subevaluate.

De asemenea, s-a constatat că tranzacționarea licențelor între **X** și **A** s-a realizat la data de **00.00.2007**, iar tranzacționarea părților sociale ale **A**, între **2**, pe de-o parte și **E**, respectiv **D**, pe de altă parte, s-a realizat la data de **00.00.2007**, iar între momentul **00.00.2007** și **00.00.2007**, piața nu putea să sufere o asemenea modificare de natură să genereze o creștere atât de mare a valorii licențelor, având ca efect mărirea în aceeași proporție a valorii **A**.

Drept urmare, se retine ca la data tranzacționării licențelor (**00.00.2007**) acestea au fost mult subevaluate, tranzacționarea licențelor realizându-se la un preț care nu are corespondent în prețul de piață.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2007, **X** a tranzacționat cu factura seria **000 nr.000/2007** un număr de 24 de licențe, iar **B** a tranzacționat cu factura seria **000 nr.000/2007** o licență.

Astfel, rezulta ca în cursul anului 2007 au fost tranzacționate 25 de licențe în valoare de **000 lei** (**000** euro x 25 x 3,3824), din care societatea a declarat suma de **000 lei**.

Prin urmare, din coroborarea datelor desprinse din examinarea clauzelor Contractului cedare/dobandire licențe nr.**000/2007** și a Contractului de cesiune parti sociale din data de **00.00.2007**, cu datele din balanta de verificare a lunii **00 2007** incheiata la **A** și a platilor efectuate in baza Contractului de cesiune parti sociale, se retine ca atat **X**, cat si **A** au efectuat tranzactii cu licențe audiovizuale la o valoare inferioara valorii de piata.

Potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia

*“(1) 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”,*

se consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci

și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Având în vedere prevederile legale menționate, se reține ca organele de inspecție fiscală 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, iar documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea, iar atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni și forma sa juridică, înregistrarea în contabilitate se va face cu respectarea fondului economic al tranzacțiilor.

Astfel, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor cu licențele audiovizuale, în scopul reflectării conținutului economic al acestora, prin echivalarea prețului de cesiune a părților sociale aparținând **A**, inclusiv cele 8 licențe netransferabile care nu se aflau în patrimoniul **A** la data cesiunii părților sociale, cu valoarea activului net, stabilind pentru anul 2007 un venit impozabil în sumă de **000 lei**, pentru care au calculat un impozit pe profit aferent în sumă de **000 lei**.

Pentru anul 2008, s-a constatat că la data de **00.00.2008**, licențele necesabile au devenit transmisibile fiind vândute de către **X** după cum urmează:

-în baza contractului nr.**000/2008** un număr de 6 (șase) licențe vândute direct către **E** înscrise în factura nr.**000/2008**, cu suma totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, respectiv la valoarea de **000 lei** pe licență.

-în baza contractului nr.**000/2008** o licență vândută către **A**, înscrisă în factura nr.**000/2008**, cu suma totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**.

Prin urmare, se reține că în cursul anului 2008 au fost tranzacționate 7 licențe, iar în urma reîncadrării acestor tranzacții conform considerentelor mai sus explicitate, valoarea acestora a devenit de **000 lei (000 euro x 7 x 3,66)**, astfel că valoarea venitului suplimentar neînregistrat de societate a fost de **000 lei**, pentru care societatea datorează un impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**.

Totodată, urmare reîncadrării tranzacțiilor conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a rezultat o bază impozabilă pentru TVA în suma de **000 lei**, iar prin aplicarea cotei de 19%, conform art. 140 alin. (1) din același act normativ, societatea datorează TVA suplimentară de plată în sumă de **000 lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în anul 2008.

Se reține că societatea nu contestă TVA din perspectiva încadrării

tranzactiei ca operațiune în sfera TVA, ci numai din perspectiva creșterii cuantumului ca urmare a reincadrării pretului de vanzare.

Prin contestatie societatea critica aplicarea dispozitiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, modalitatea de stabilire a diferentelor suplimentare rezultate din cesiunea licentelor audio-vizuale, faptul ca nu au fost motivate în fapt și în drept obligatiile fiscale stabilite suplimentar, ca nu au fost definite avantajele pentru societate, ca nu exista un preț de piața al licentelor audio-vizuale, ca au fost încălcate o serie de dispozitii legale și contractuale privind libertatea contractuala, cea economica, decizii ale Curții Constitutionale și ale CEJ și ca organele de inspectie fiscala nu aveau competenta să se pronunte asupra cesiunii licentelor, aceasta competenta revenind CNA.

Fata de aceste critici organul de solutionare a contestatiei reține ca așa cum se desprinde din documentele aflate la dosarul cauzei și din constatarile organelor de inspectie fiscala avantajul urmărit de societate a fost acela al diminuării obligatiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA și sustragerii de la impunere și de la plata acestor obligații.

Modalitatea prin care s-a realizat aceasta diminuare a fost aceea a subevaluării valorii de cesiune a licentelor audio-vizuale, fapt demonstrat de echivalenta pretului de cesiune cu valoarea activului net al **A** pe baza datelor cuprinse în documentele societății.

Afirmatia potrivit careia interpretarea data de organele de inspectie fiscala este lipsita de orice fundament juridic nu reprezintă decât o simpla asertiune fără acoperire în fapt și care nu poate fi retinuta la solutionarea favorabila a contestatiei.

Cesiunea licentelor audio – vizuale la un preț care nu corespunde continutului economic al tranzactiilor a abilitat organele de inspectie fiscala sa reincadreze tranzactiile pentru a reflecta prețul de piața cu consecinta recalculării și majorării obligatiilor fiscale determinate de contestatoare.

Prețul practicat de contestatoare este un preț controlat, consecinta a existenței unei relații de afiliere intre furnizorul cedent reprezentat de contestatoare și clientul cesionar reprezentat de **A**, tranzactia licentelor fiind realizata la preturi subevaluate așa cum s-a demonstrat.

Prețul de piața, în acceptiunea legiuitorului, este definit de dispozitiile art. 7 pct. 26 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, ca fiind suma care ar fi platita de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurenta loiala.

Asertiunea contestatoarei potrivit căreia nu exista o piața a licentelor și nu exista un preț de piața pentru licente este lipsita de temei, simpla posibilitate a tranzactionării licentelor chiar sub controlul CNA demonstra cu prisosinta existența unei pietete a licentelor și a unui preț de piața al acestora.



Referitor la sustinerea contestatoarei potrivit careia *"contractele de cedare a licențelor au fost supuse controlului prealabil și regulilor de aprobare a cesiunii de către CNA și îndeplinesc toate cerințele legale (CNA este singurul organ în măsură să se pronunțe cu privire la legalitatea sau nelegalitatea unei cesiuni de licențe audiovizuale, iar conform art.10 alin.(1) din Legea nr.504/2002, CNA este autoritate publică autonomă sub control parlamentar și garantul interesului public în domeniul comunicațiilor audiovizuale care consfințește un drept de difuzare), legea neprevăzând posibilitatea vânzării licențelor audiovizuale, ci doar cedarea către un terț în anumite condiții"*, organul de soluționare a contestației nu contestă calitatea exclusivă a CNA cu privire la legalitatea licențelor audiovizuale, însă reține ca atribuțiile de a stabili dacă aceste licențe au fost tranzacționate la un preț de piață sau nu, aparțin exclusiv organelor fiscale.

În același sens sunt și reținerile organelor de cercetare penală, iar prevederilor art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv

*"Art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu",*

coroborat cu prevederile pct. 10.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

*"10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale".*

Astfel, se reține ca la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației în cazul în care asupra spetei s-au pronunțat organele de cercetare penală în sensul scoaterii de sub urmărire penală, neînceperii sau încetării urmăririi penale, organul de soluționare a contestației va ține cont de motivarea rezoluțiilor care au condus la aceste soluții.

Prin Decizia penală nr. **000/2021** pronunțată de Curtea de Apel ... în dosarul penal nr. **000/2017**, instanța de apel a reținut, *"cu privire la tranzacțiile cu licențe pe care X le-a efectuat cu alte societăți comerciale, faptul că aspectele ce privesc realitatea pretului din cadrul acestor tranzacții nu poate fi stabilită de către instanța penală.*

*Totodata, concluzioneaza instanța de apel în sensul ca, așa cum rezulta și din raportul de inspectie fiscala încheiat la data de 00.00.2016 cu ocazia inspectiei realizate la X, având ca obiect impozitul pe profit și taxa pe valoarea adaugata, s-a arătat de către organele de control faptul ca, reincadrarea unor tranzactii, verificarea modului în care au fost tranzactionate bunurile și serviciile pentru ratiuni fiscale reprezintă o abilitate legala a organelor de inspectie fiscala, așa cum rezulta și din dispozitiile OG nr. 93/2003 privind Codul de procedura fiscala, ocazie cu care, prin raportul de inspectie fiscala intocmit, s-a stabilit ca societatea X are de achitat impozite și taxe suplimentere către stat, reprezentând impozit pe profit și TVA, perioada verificata vizand perioada supusa cercetarilor în cauza penala.*

*Prejudiciul invocat de partea civila în cauza va putea fi supus analizei de către o instanța de contencios fiscal, deoarece, date fiind considerentele care au stat la baza pronuntarii solutiei de achitare, instanța penala nu va proceda la analiza preturilor din tranzactiile către A, în sensul de a stabili dacă s-ar fi impus un alt preț al acestor tranzactii, toate aceste aspecte, ar fi trebuit stabilite cu fermitate de către organele de control fiscal, cu ocazia numeroaselor controale (unele dintre ele chiar în perioada în care s-a desfasurat activitatea supusa cercetarii), iar ulterior, de către instanța de contencios fiscal, în ipoteza în care actele organelor de control fiscal ar fi fost contestate.”*

Astfel se reține ca organele de inspectie fiscale sunt singurele îndreptatite de lege sa efectueze controale și sa constate aspectele ce privesc realitatea pretului din cadrul tranzactiilor, cu consecinta stabilirii unor diferente de impozite și taxe datorate bugetului de stat.

Cu privire la ceea ce contestatoarea sustine ca ar reprezenta o confuzie grava între valoarea activului net și valoarea de cesiune a partilor sociale, se reține, contrar sustinerii contestatoarei, ca nu exista o confuzie între cele doua valori, acestea nereprezentand decât modalitati de determinare și cunoastere a valorii unei societati și sunt echivalente.

Nu întâmplător contractul de cesiune face referire la o situtie financiara care a permis calculul activului net și demonstrarea subevaluarii licentelor audiovizuale.

Contestatoarea insasi recunoaște ca determinarea activului net reprezintă o modalitate de cunoastere a valorii unei intreprinderi, a unei societati. Prețul contractului de cesiune a partilor sociale reprezintă expresia libertății economice, prețul de piața se determina în mod liber și independent pe piața, ca urmare a interactiunii dintre cerere și oferta.

Valoarea la care s-a realizat cesiunea partilor sociale indeplineste exigentele pentru a fi considerata valoare de piața, tranzactia fiind perfectata între părți independente din punct de vedere al deciziei economice, astfel încât s-a putut echivala valoarea activului net cu valoarea de cesiune a partilor

sociale, pentru a se identifica valoarea de piață a licențelor, valoarea din tranzacții a acestora nefiind o valoare de piață așa cum s-a arătat.

Reincadrarea tranzacțiilor cu licențe pentru reflectarea conținutului economic al acestora s-a realizat tocmai pe considerentul că nu au fost respectate de către părțile contractante a principiilor libertății de formare a pretului de piață și în acord cu abilitatea conferită de lege organelor fiscale de a reincadra tranzacțiile.

Demersurile efectuate de organele de inspecție fiscală nu contravin dispozițiilor invocate de contestatoare, a celor constituționale și nici a celor legale; de asemenea nu contravin deciziilor CEJ și nici ale Curții Constituționale și nici nu reprezintă o încălcare a atribuțiilor CNA, organism cu atribuții distincte în materia cesiunii licențelor, de cele ale organelor fiscale cu atribuții în stabilirea bazelor de impunere, a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, abilitate să verifice tranzacțiile economice din perspectiva fiscală. Impozitele și taxele datorate sunt legal stabilite și datorate, astfel că obiectele contestatoarei cu privire la aceste aspecte sunt neintemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la critica societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală apreciază că între **X** și **A** ar exista o relație de afiliere conform art.11 alin.(1) din Codul fiscal și la opinia acesteia că nu este aplicabil acest articol în situațiile în care se reconsideră prețul de transfer între persoanele afiliate se reține că potrivit art. 7 Definiții ale termenilor comuni, pct. 21 lit. b) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*„pct 21 persoane afiliate – o persoană este afiliată cu alta persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

*b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minim 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează persoana juridică:*

*c) o persoană juridică este afiliată cu alta persoană juridică dacă cel puțin:*

*(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minim 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;*

*(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minim 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;*

*(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minim 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua”.*

Luând în considerare aceste prevederi legale se reține ca relația de afiliere dintre cele două societati rezulta din faptul ca:

-4 detinea în proporție de 100% capitalul social al **X** și avea și calitatea de administrator al **A**

-intre persoanele fizice **3** și **2** exista o relatie de afiliere, primul detinand calitatea de administrator la **X**, iar al doilea, calitatea de asociat unic la **A**

-posibilitatea controlării și influențării reciproce a celor două persoane juridice **X** și **A**, tranzacțiile derulate între cele două fiind tranzacții controlate.

-între **4** și **2** exista o relația de rudenie.

-transferul licențelor audiovizuale între societățile controlate în comun de către **2**, **3** și **4** s-a realizat prin intermediul **A**, societate prin care a avut loc transferul licențelor audiovizuale către alte societati și a sumelor rezultate din tranzacții către persoana fizica **2**.

Prin urmare, cele două persoane juridice **X** și **A** sunt afiliate în sensul prevederilor legale anterior invocate, având în vedere relația de afiliere dintre persoanele fizice și cele juridice și în aceste argumentul contestatoarei nu va fi luat în considerare la solutionarea favorabila a contestatiei.

Referitor la sustinerea potrivit careia societatea *"a mai fost supusă unor controale fiscale care vizau aceeași perioada și aceleași tranzacții, iar în cadrul acestora societatea a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele solicitate și nu s-a semnalat niciun fel de nereguli"*, se reține ca societatea nu invoca actul de control emis ca urmare a verificarii aceleiasi perioade și nu prezinta în sustinerea cauzei alte documente sau argumente referitoare la acest aspect, limitandu-se la a face o simpla afirmatie nejustificata cu documente.

***In ceea ce priveste accesoriile in suma de 000 lei***, reprezentand:

-majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **000 lei**;

-penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **000 lei**;

-majorări de întârziere aferente TVA în sumă de **000 lei**;

-penalități de întârziere aferente TVA în sumă de **000 lei**,

stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.**000/2016**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2016**, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Astfel, având în vedere că în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul în sumă de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în suma de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, aceasta datorează și majorarile/penalitățile de întârziere aferente, în sumă totală de **000 lei**, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale* și având în vedere ca societatea nu a invocat existența unei greșeli de calcul a accesoriilor și nu a contestat modul de calcul

al accesoriilor din perspectiva cotei aplicabile, a numarului de zile pentru care au fost calculate, etc.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia **X** formulata împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** urmeaza a fi respinsa în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit in suma de **000 lei**, TVA in suma de **000 lei** si accesorii aferente in suma de **000 lei**.

Pentru cele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

### **DECIDE**

**Respingerea** contestației formulata de **X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr.**000/2016** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** - impozit pe profit;
- **000 lei** - majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** - penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **000 lei** - TVA;
- **000 lei** - majorări de intarziere aferente TVA;
- **000 lei** - penalități de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Director General**