



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3841/28.10.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. Y S.R.L. județul Neamț, în insolvență

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr.

AFJ/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/

.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț, cu privire la contestația formulată de **S.C. YS.R.L.** cu sediul în municipiul Piatra Neamț, str., județul Neamț, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Neamț sub nr., cod unic de înregistrare RO, societate în insolvență conform Sentinței Civile nr. emisă de Tribunalul Neamț, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal în dosarul nr., prin:

- adresa nr.1510 din 28.03.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG..... cu privire la contestația nr. AFJ/1442 din 24.03.2016, îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr. din 19.02.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și împotriva Deciziei nr. privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma de **S lei**, reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar, cu care s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 19.02.2016.

-adresa nr....., emisă de Serviciul colectare și executare silită persoane juridice, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/..... cu privire la contestația nr..... 24.03.2016, îndreptată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., pentru suma totală de S lei, reprezentând:

-S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de domnul Lucian Moroza, în calitate de administrator special al **S.C. YS.R.L. județul Neamț** și de avocat Carmen-Daniela Rebei, și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de 24.03.2016, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr. AFJ/....., ținând cont de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, astfel:

- Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Decizia nr. privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr., au fost comunicate în data de 22.02.2016, cu adresa de înaintare nr. 91/22.02.2016, prin ridicare sub semnătură de către administratorul special, domnul Lucian Moroza;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 2292 din 23.02.2016 a fost comunicată în data de 25.02.2016, conform confirmării de primire existente în copie la dosarul cauzei.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația nr. înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț sub nr., S.C. YS.R.L. județul Neamț, contestă suma de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și suma de S lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar, cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate, stabilită prin Decizia nr. privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

De asemenea contestă și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr., în sumă de totală S lei reprezentând:

-S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, menționând, prin adresa nr., că contestă Decizia nr.din 23.02.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii, doar cu privire la accesoriile aferente TVA în sumă de S lei.

Precizează că situația reținută de organele de inspecție fiscală, nu reprezintă o livrare, din următoarele considerente:

1. Municipiul Piatra Neamț este asociatul unic al **S.C. YS.R.L. județul Neamț**.
2. Scopul înființării **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a fost de a construi și exploata telegondola, pârtia de schi și transportul pe cablu.
3. Astfel a fost încheiat Contractul de societate civilă nr. între Municipiul Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, având ca obiect realizarea, administrarea și exploatarea unor obiective privind dezvoltarea infrastructurii turistice a municipiului Piatra Neamț.

Mai precizează că potrivit art. 50.1 din Contractul de societate civilă nr., Municipiul Piatra Neamț (asociatul unic) „[...] *la terminarea lucrărilor de construcție a obiectivului și a amenajărilor adiacente, preia în proprietate privată cota –parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită de municipalitate[...]*”

Menționează că la terminarea lucrărilor, clădirea a fost înregistrată din contul investiție în curs, în contul de mijloace fixe și după stabilirea cotei-părți, a fost acordat asociatului unic, Municipiul Piatra - Neamț, un drept real, respectiv dreptul de proprietate asupra acestei cote părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Mai menționează că, tot în proprietatea privată a asociatului unic a rămas bunul (cota parte din clădire *Stație sosire Telescaun*) prin scoaterea din contabilitatea **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a valorii din investiție aferentă bunului respectiv și înscrierea în contabilitatea primăriei municipiului Piatra Neamț.

Precizează că în speță sunt incidente prevederile art. 292 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind scutirea de taxă a operațiunii – acordarea unor drepturi reale, în speță dreptul la proprietate asupra cotei-părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Mai precizează că, conform art. 551 pct. 1 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drepturile reale sunt: „*1.dreptul de proprietate*”.

Susține că, având în vedere Contractul de societate civilă nr.din 08.12.2006 încheiat între **S.C. YS.R.L. județul Neamț** și Municipiul Piatra Neamț care constituie legea părților, acesta din urmă a investit o parte din bani (avize, autorizații, proiect etc.) în realizarea obiectivului clădire *Stație sosire Telescaun*, conform clauzelor contractuale iar la finalizarea lucrărilor obiectivului, și-a preluat cota parte din ceea ce a investit.

Mai susține că în speță nu s-a realizat un transfer de proprietate în sensul celor rezultate dintr-un contract de vânzare – cumpărare, ci, potrivit înțelegerii clauzelor contractuale și a aplicării acestora, s-a acordat un drept real constând în dreptul de proprietate asupra cotei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat suma de S lei ca un venit neînregistrat și nefacturat către primăria municipiului Piatra Neamț, cu atât mai mult cu cât această sumă a fost investită la realizarea obiectivului, situație în care **S.C. YS.R.L. județul Neamț** s-a înscris

valoric cu sumele cheltuite de primărie la demararea investiției, iar ca o consecință a reținerii acestei sume ca fiind venit, s-a procedat la aplicarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 604.184 lei.

Mai precizează că stabilirea cotei-părți din obiectiv potrivit Contractului de societate civilă s-a realizat după recepția obiectivului ca și mijloc fix.

În concluzie, solicită modificarea Deciziei de impunere nr. din 19.02.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a Deciziei nr. privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 19.02.2016, precum și a referitoare la obligațiile de plată accesorii, în sensul eliminării sumelor contestate și emiterea altor decizii cu modificările învederate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț - Activitatea de Inspecție Fiscală – au efectuat inspecția fiscală la S.C. YS.R.L. județul Neamț, pentru perioada 01.01.2010-30.11.2015, stabilind că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

De asemenea, s-a stabilit și o bază impozabilă suplimentară în sumă de S lei, cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de societate în perioada verificată.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a calculat, conform Deciziei nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii, dobânzi și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

S.C. YS.R.L. județul Neamț contestă suma de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată și suma de **S lei** reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar cu care s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate în perioada 01.01.2015-30.09.2015.

Cu adresa nr., domnul în calitate de administrator special al **S.C. YS.R.L. județul Neamț** precizează că contestă Decizia nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii, doar cu privire la accesoriile aferente TVA în sumă de S lei.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, contestată, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a calculat, conform Deciziei nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii și adresei nr. ISR_DGR/DEC 7854 emisă de Serviciul colectare și executare silită persoane juridice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/..... (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent de a preciza accesoriile aferente debitului contestat) dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală precizează că baza de impunere suplimentară în sumă de S lei, cu care s-a diminuat pierderea fiscală aferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2015, reprezintă venituri neînregistrate și nefacturate de societate către primăria municipiului Piatra Neamț, aferente unei livrări de bunuri, respectiv un mijloc fix, înregistrat în contul 212.04 – „Construcții” în luna august 2013, reprezentând parte din clădire *Stație sosire Telescaun* și înstrăinată către primăria municipiului Piatra Neamț în luna septembrie 2015.

Mai precizează că art. 1 al *Actului Adițional nr. 11 la contractul de societate civilă nr.*, prevede că se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a parte din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de S lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2.

Menționează că la finalizarea lucrării de investiții parțială sau totală s-a întocmit Procesul verbal de predare-primire nr. 811/23.09.2015, prin care s-a aprobat preluarea în proprietatea privată a Municipiului Piatra Neamț a „[...] parte din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de 2.517.433,16 lei (fără TVA)[...]”.

Mai menționează că în baza Contractului de societate civilă nr. 56297 din 08.12.2006, care avea ca obiect realizarea obiectivului comun „*Dezvoltare Infrastructură Turistică Cozla*”, atât Municipiul Piatra Neamț cât și **S.C. YS.R.L. județul Neamț** au avut ca aport bunuri, bani sau prestații în muncă iar în funcție de cota parte a fiecăreia dintre părți, la terminarea/recepționarea lucrărilor de construcții a obiectivului și a amenajărilor adiacente, fiecare preia în proprietate privată cota parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită.

Precizează că **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a convenit să compenseze datoriile către primăria Piatra Neamț, cu parte din obiectivul de investiții (parte din clădirea *Stație sosire Telescaun*) care de fapt reprezintă o vânzare de mijloc fix pentru care sunt aplicabile reglementările Codului fiscal.

Mai precizează că transferul dreptului de proprietate asupra mijlocului fix este de fapt o livrare de bunuri, indiferent de modalitatea de plată, pentru care trebuie întocmită factură fiscală, conform prevederilor art. 128, alin.(1) și art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că veniturilor neînregistrate în sumă de S lei, le corespunde o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei. (S lei x 24%).

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei au fost calculate de către organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț obligații fiscale accesorii, pentru perioada 25.10.2013 - 08.12.2015 (data deschiderii procedurii generale a insolvenței, conform Sentinței Civile nr. 509/F/08.12.2015), astfel : majorări/ dobânzi de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă totală de S lei .

Invocând prevederile art. 11 alin. (1), art.19 alin.(1), art. 128 alin. (1) și alin.(5), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.105, alin.(1), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. 869/F-....., organele de inspecție fiscală au emis:

- Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care au stabilit în sarcina **S.C. YS.R.L. județul Neamț** obligații fiscale suplimentare în sumă de **S lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- Decizia nr. privind modificarea bazei de impozitare, prin care au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă S lei, cu care s-a diminuat pierderea fiscală înregistrată de **S.C. Y S.R.L. județul Neamț**, în perioada 01.01.2010-30.09.2015 .

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț a emis, în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Decizia nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii, stabilind dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de **S lei**.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, dobânzile/majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, precum și baza impozabilă stabilită suplimentar, în sumă de **S lei**.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. YS.R.L. județul Neamț are ca obiect de activitate Alte transporturi terestre de călători, cod CAEN 4939, capital social 28.281.800 lei și are ca asociat Municipiul Piatra Neamț.

Potrivit Buletinului Procedurilor de Insolvență nr., Tribunalul Neamț, Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr., a hotărât, prin Sentința Civilă nr., deschiderea procedurii insolvenței împotriva **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, începând cu data de 08.12.2015, desemnând administrator judiciar provizoriu pe Moldoinsolv S.P.R.L. Piatra Neamț.

În Buletinului Procedurilor de Insolvență nr. 473 din 11.01.2016, administratorul judiciar Moldoinsolv S.P.R.L. Piatra Neamț, publică *Raportul administratorului judiciar privind propunerea de continuarea a perioadei de observație a debitoarei YS.R.L.*, în care se precizează că administratorul judiciar în baza atribuțiilor ce îi revin a convocat adunarea generală a asociaților în vederea desemnării unui administrator special care să reprezinte interesele societății și să exercite atribuțiile prevăzute de art. 56 din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență și că adunarea asociaților, a hotărât prin Decizia nr. 15/29.12.2015 ca funcția de administrator special al societății să fie exercitată de domnul Lucian Moroza.

Perioada verificată:

Impozitul pe profit :

01.01.2010-30.09.2015

Taxa pe valoarea adăugată:

01.06.2011-30.11.2015

1. Referitor la suma de S lei reprezentând baza impozabilă suplimentară cu care s-a diminuat pierderea fiscală, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că preluarea de către asociatul unic al S.C. YS.R.L. județul Neamț, respectiv primăria municipiului Piatra Neamț, a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în sumă de S lei, proporțional cu suma investită, reprezintă livrare de bunuri, pentru care nu s-a emis factură și nu s-au înregistrat venituri, în condițiile în care documentele și argumentele depuse de societate în susținere nu sunt în măsură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală .

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că baza impozabilă suplimentară în sumă de S lei, cu care s-a diminuat pierderea fiscală aferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2015, reprezintă venituri neînregistrate și nefacturate de societate către primăria municipiului Piatra Neamț, aferente unei livrări de bunuri, respectiv un mijloc fix înregistrat în contul 212.04 – „Construcții”, în luna august 2013, reprezentând parte din clădire *Stație sosire Telescaun* și înstrăinată către primăria municipiului Piatra Neamț în luna septembrie 2015.

Mai precizează că art. 1 al *Actului Adițional nr. 11 la Contractul de societate civilă nr.*, prevede că se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de S lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2.

Menționează că la finalizarea lucrării de investiții s-a întocmit Procesul verbal de predare-primire nr., prin care s-a aprobat preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a „[...] parte din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare S lei (fără TVA)[...]”.

Mai menționează că în baza Contractului de societate civilă nr. din 08.12.2006, care avea ca obiect realizarea obiectivului comun „*Dezvoltare Infrastructură Turistică Cozla*”, atât Municipiul Piatra Neamț cât și **S.C. YS.R.L. județul Neamț** au avut ca aport bunuri, bani sau prestații în muncă iar în funcție de cota parte a fiecăreia dintre părți, la terminarea/recepționarea lucrărilor de construcții a obiectivului și a amenajărilor adiacente, fiecare preia în proprietate privată cota parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită.

Precizează că **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a convenit să compenseze datoriile către primăria Piatra Neamț, cu parte din obiectivul de investiții (parte din clădirea *Stație sosire Telescaun*) care de fapt reprezintă o vânzare de mijloc fix pentru care sunt aplicabile reglementările Codului fiscal.

Petenta susține că, situația reținută de organele de inspecție fiscală, nu reprezintă o livrare, din următoarele considerente:

1. Municipiul Piatra Neamț este asociatul unic al **S.C. YS.R.L. județul Neamț**.
2. Scopul înființării **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** a fost de a construi și exploata telegondola, pârtia de schi și transportul pe cablu.
3. Astfel a fost încheiat Contractul de societate civilă nr. între Municipiul Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, având ca obiect realizarea, administrarea și exploatarea unor obiective privind dezvoltarea infrastructurii turistice a municipiului Piatra Neamț.

Mai susține că potrivit art. 50.1 din Contractul de societate civilă nr., Municipiul Piatra Neamț (asociatul unic) „[...]la terminarea lucrărilor de construcție a obiectivului și a amenajărilor adiacente, preia în proprietate privată cota –parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită de municipalitate [...]”

Menționează că la terminarea lucrărilor, clădirea a fost înregistrată din contul investiție în curs în contul de mijloace fixe și după stabilirea cotei-părți a fost acordat asociatului unic, Municipiul Piatra - Neamț, un drept real, respectiv dreptul de proprietate asupra acestei cote părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Mai menționează că, tot în proprietatea privată a asociatului unic a rămas bunul (cota parte din clădire *Stație sosire Telescaun*) prin scoaterea din contabilitatea **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a valorii din investiție aferentă bunului respectiv și înscrierea în contabilitatea primăriei municipiului Piatra Neamț.

Precizează că în speță sunt incidente prevederile art. 292 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind scutirea de taxă a operațiunii –acordarea unor drepturi reale, în speță dreptul la proprietate asupra cotei-părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Mai precizează că, conform art. 551 pct. 1 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drepturile reale sunt: „1.dreptul de proprietate”.

Menționează că, având în vedere Contractul de societate civilă nr. 56927 din 08.12.2006 încheiat între Municipiul Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, care constituie legea părților, Municipiul Piatra Neamț a investit o parte din bani (avize, autorizații, proiect etc.) în realizarea obiectivului clădire *Stație sosire Telescaun*, conform clauzelor contractuale iar la finalizarea lucrărilor obiectivului, si-a preluat cota parte din ceea ce a investit.

Mai menționează că în speță nu s-a realizat un transfer de proprietate în sensul celor rezultate dintr-un contract de vânzare – cumpărare, ci, potrivit înțelegerii clauzelor contractuale și a aplicării acestora, s-a acordat un drept real constând în dreptul de proprietate asupra cotei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat suma de 2.517.433 lei ca un venit neînregistrat și nefacturat către primăria municipiului Piatra Neamț, cu atât mai mult cu cât această sumă a fost investită de primăria municipiului Piatra Neamț la realizarea obiectivului, situație în care **S.C. YS.R.L. județul Neamț** s-a înscris valoric cu sumele cheltuite de primăria Piatra Neamț la demararea investiției.

Mai precizează că stabilirea cotei-părți din obiectiv potrivit Contractului de societate civilă, s-a realizat după recepția obiectivului ca și mijloc fix.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 19, potrivit căror:

”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.[...]”

Norme metodologice:

„Art. 19

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.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că 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.

Totodată prevederile legale stipulează că 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.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 11- Prevederi speciale pentru aplicarea Codului Fiscal

(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut 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.”

Art. 11 alin (1) din Codul fiscal consacră la nivel de lege principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, 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.

Referitor la afirmația contestată, potrivit căreia, în speță nu s-a realizat un transfer de proprietate, în sensul unui contract de vânzare – cumpărare, ci, s-a acordat un drept real, constând în dreptul de proprietate asupra unei cote – părți din clădire *Stație sosire Telescaun* în schimbul sumei investite, se reține că, organele de inspecție fiscală precizează în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015, cu propuneri de soluționare a contestației, transmisă organului de soluționare competent prin e-mail în data de 12.08.2016, că, : „[...] *Municipiul Piatra Neamț aduce ca aport cota parte din investiție constând în cheltuieli materiale cât și nemateriale (proiecte, avize, autorizații) iar SC YSRL aduce ca aport forța de muncă specializată pentru realizare obiectivului contractului precum și fonduri financiare necesare finalizării investiției.*

Aportul Primăriei Piatra Neamț a fost înregistrat prin contul 456 “Decontări cu asociații” cu cont corespondent 231 “Imobilizări în curs” cu analitice.

În luna august 2013 a înregistrat în contul 212.04 [...]parte din clădire stație sosire telescaun.

[...].

Scoaterea din evidența contabilă și înstrăinarea mijlocului fix a fost înregistrată în baza Notei contabile 456 =212.04 cu valoarea de 2.517.433 lei.”

La Capitolul 16, *Funcțiunea conturilor*, din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se precizează :

„Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214, 216, 217);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453), valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722) și valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

Se reține că, conform precizărilor organelor de inspecție fiscală în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015, cu propuneri de soluționare a contestației, transmise organului de soluționare competent prin email în data de 12.08.2016 și *Notei contabile privind predarea cotă parte a Municipiului Piatra Neamț și preluarea de către S.C. YS.R.L. județul Neamț a investiției inițiale*, anexate în copie la dosarul cauzei, aportul primăriei Piatra Neamț la realizarea obiectivului *Stație sosire Telescaun*, a fost înregistrat : 231

"Imobilizări corporale în curs de execuție" = 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul", cu analitice.

"Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont bifuncțional.

În debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (101);

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531);

- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (765).

„În creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură al acționarilor/asociaților la capitalul entității (205, 208 la 217, 231, 235, 301, 302, 303, 361, 371, 381);

- sumele depuse ca aport în numerar (512, 531);

- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);

- capitalul social retras de acționari/asociați, precum și capitalul social lichidat, potrivit legii (101);

- decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (106);

- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută (665);

- valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție (109).

Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat, iar cel creditor, datorile entității față de acționari/asociați."

„Contul 212 "Construcții"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării construcțiilor.

Contul 212 "Construcții" este un cont de activ.

În debitul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea construcțiilor achiziționate, realizate din producție proprie, primite prin subvenții pentru investiții, ca aport la capitalul social (404, 231, 4751, 456);

- valoarea construcțiilor primite cu titlu gratuit (4753);

- valoarea construcțiilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea construcțiilor primite în regim de leasing financiar (167);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcției reevaluate (105);
- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755);
- costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151);
- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie și restituite proprietarului (281).

În creditul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (658);
- amortizarea construcțiilor scoase din evidență (281);
- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreagă valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);
- valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281);
- valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);
- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

Soldul contului reprezintă valoarea construcțiilor existente."

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social iar în debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează: capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (cont 101), valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (cont 104), sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii, și diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (cont 765).

Totodată prevederile legale stipulează că în creditul contului 212 "Construcții" se înregistrează valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (cont 658), amortizarea construcțiilor scoase din evidență (cont 281), descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea

construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (cont 105), valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreagă valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (cont 655), valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (cont 281), valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (cont 261, 262, 263, 265), valoarea investițiilor efectuate de chiria și la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (cont 281).

Se reține că înregistrarea contabilă privind înstrăinarea mijlocului fix (456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 212.04 "Construcții" cu valoarea 2.517.433 lei) nu se regăsește în *Funcțiunea conturilor* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

De asemenea, la *Secțiunea 2.4, Principii generale de raportare financiară, pct. 56* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se precizează::

„56. (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că, potrivit principiului necompensării, unul din principiile generale de raportare financiară, *orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.*

Totodată prevederile legale stipulează că toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative și că eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- conform *Contractului de societate civilă*, anexat în copie la dosarul cauzei, înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr și la **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** sub nr. 9/08.12.2006, primăria municipiului Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, au convenit să constituie o societate civilă, fără personalitate juridică și care nu este subiect autonom de drept.

Obiectul acestui contract îl constituie realizarea, administrarea și exploatarea unor obiective de investiții privind dezvoltarea infrastructurii turistice a municipiului Piatra Neamț;

- art. 50.1 din Contractul de societate civilă încheiat între primăria municipiului Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, stipulează: „*Municipiul Piatra Neamț la terminarea-recepționarea lucrărilor de construcție a obiectivului și a amenajărilor adiacente, preia în proprietate privată cota –parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită de municipalitate [...]*” ;

- aportul primăriei municipiului Piatra Neamț la realizarea investiției, respectiv *Stației sosire Telescaun*, a fost înregistrat prin contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" cu cont corespondent 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" cu analitice, așa cum precizează organele de inspecție fiscală în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015 cu propuneri de soluționare a contestației, transmisă organului de soluționare competent prin e-mail în data de 12.08.2016.

- la pct . B11 din *Extrasul de Carte Funciară pentru Informare nr. 54947-C1*, eliberat de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Piatra Neamț, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Neamț, pentru Construcție stație sosire telescaun (regim P+S1+S2+S3), anexat în copie la dosarul cauzei, se precizează că se notează apartamentarea construcției cu identificatorul 54947-C1/Piatra Neamț, înscrisă în Cartea Funciară 54947-C1 și se deschid 2(două) cărți funciare: CF 54947-C1-U1/54947-C1-U1, cotă parte uz comun, cotă parte teren și CF 54947-C1-U2/54947-C1-U2, cotă parte uz comun, cotă parte teren;

- conform pct. B3/ Unitate individuală nr. 1 și pct. B3/ Unitate individuală nr. 2 din *Extrasul de Carte Funciară pentru Informare nr. 54947-C1*, eliberat de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Piatra Neamț, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Neamț, proprietar este **S.C. YS.R.L. județul Neamț**;

-în data de 14.09.2015, conform art. 1 al *Actului Adițional nr. 11 la contractul de societate civilă nr. 56297/08.12.2006*, înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr și la **S.C. YS.R.L. județul Neamț** sub nr., se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2.

-în data de 14.09.2015, conform *Procesului verbal de predare-primire* înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr 40372 din 23.09.2015 și la **S.C. YS.R.L. județul Neamț** sub nr. 811/23.09.2015, se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de 2.517.433,126 lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2".

- scoaterea din evidența contabilă și înstrăinarea *Stației sosire Telescaun* a fost înregistrată în baza notei contabile: 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 212 "Construcții" *cu valoarea 2.517.433 lei, fără ca S.C.*

YS.R.L. județul Neamț să respecte prevederile *Capitolului 16, Funcțiunea conturilor* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și prevederile pct. 56 din același ordin, care precizează:

„56. (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Referitor la afirmația contestată potrivit căreia, conform art. 551 pct. 1 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drepturile reale sunt: *„1.dreptul de proprietate”*, se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv Extrasul de Carte Funciară pentru Informare nr. 54947-C1-U2, proprietarul construcției cu numărul cadastral 54947-C1-U2/Piatra-Neamț, rezultat din apartamentarea construcției cu numărul cadastral 54947-C1, este **S.C. YS.R.L. județul Neamț**.

Potrivit art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza.”

Iar în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ:

“(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Menționăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatările proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că preluarea de către asociatul unic al **S.C. Y S.R.L. județul Neamț**, respectiv primăria municipiului Piatra Neamț, a unei părți din clădirea *Stație sosire*

Telescaun în sumă de S lei, proporțional cu suma investită, reprezintă livrare de bunuri, pentru care nu s-a emis factură și nu s-au înregistrat venituri.

Prin urmare, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la suma de **S lei** stabilită prin Decizia nr. din 22.02.2016 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, reprezentând bază impozabilă suplimentară, cu care s-a diminuat pierderea fiscală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. *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; [...].*”

2. Cauza supusă soluționării este dacă S.C. YS.R.L. județul Neamț datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei aferentă bazei de impozitare în sumă de S lei, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au considerat că preluarea de către asociatul unic al S.C. YS.R.L. județul Neamț, respectiv primăria municipiului Piatra Neamț, a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în sumă de S lei, proporțional cu suma investită, reprezintă livrare de bunuri.

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că suma de 604.184 lei, reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă veniturilor neînregistrate și nefacturate de **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** către primăria municipiului Piatra Neamț, în sumă de S lei.

Mai precizează că aceste venituri sunt aferente unei livrări de bunuri, respectiv un mijloc fix înregistrat în contul 212.04 – „Construcții”, în luna august 2013, reprezentând parte din clădire *Stație sosire Telescaun* și înstrăinată către primăria municipiului Piatra Neamț în luna septembrie 2015.

Menționează că art. 1 al *Actului Adițional nr. 11 la contractul de societate civilă nr.....*, prevede că se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de S lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2.

Menționează că la finalizarea lucrării de investiții s-a întocmit Procesul verbal de predare-primire nr. 811/23.09.2015, prin care s-a aprobat preluarea

în proprietatea privată a Municipiului Piatra Neamț a „[...] parte din clădirea Stație sosire Telescaun în valoare de S lei (fără TVA)[...]”.

Mai menționează că în baza Contractului de societate civilă nr. S din 08.12.2006, care avea ca obiect realizarea obiectivului comun „Dezvoltare Infrastructură Turistică Cozla”, atât Municipiul Piatra Neamț cât și **S.C. YS.R.L. județul Neamț** au avut ca aport bunuri, bani sau prestații în muncă iar în funcție de cota parte a fiecăreia dintre părți, la terminarea/recepționarea lucrărilor de construcții a obiectivului și a amenajărilor adiacente, fiecare preia în proprietate privată cota parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită.

Precizează că **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** a convenit să compenseze datoriile către primăria Piatra Neamț, cu parte din obiectivul de investiții (parte din clădirea *Stație sosire Telescaun*) care de fapt reprezintă o vânzare de mijloc fix pentru care sunt aplicabile reglementările Codului fiscal.

Mai precizează că transferul dreptului de proprietate asupra mijlocului fix este de fapt o livrare de bunuri, indiferent de modalitatea de plată, pentru care trebuie întocmită factură fiscală, conform prevederilor art. 128, alin.(1) și art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta susține că, situația reținută de organele de inspecție fiscală, nu reprezintă o livrare, din următoarele considerente:

1. Municipiul Piatra Neamț este asociatul unic al **S.C. Y S.R.L. județul Neamț**.
2. Scopul înființării **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a fost de a construi și exploata telegondola, pârtia de schi și transportul pe cablu.
3. Astfel a fost încheiat Contractul de societate civilă nr. între Municipiul Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, având ca obiect realizarea, administrarea și exploatarea unor obiective privind dezvoltarea infrastructurii turistice a municipiului Piatra Neamț.

Mai susține că potrivit art. 50.1 din Contractul de societate civilă nr., Municipiul Piatra Neamț (asociatul unic) „[...] la terminarea lucrărilor de construcție a obiectivului și a amenajărilor adiacente, preia în proprietate privată cota –parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită de municipalitate[...].”

Menționează că la terminarea lucrărilor, clădirea a fost înregistrată din contul investiție în curs în contul de mijloace fixe și după stabilirea cotei-părți a fost acordat asociatului unic, Municipiul Piatra Neamț, un drept real, respectiv dreptul de proprietate asupra acestei cote părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Mai menționează că, tot în proprietatea privată a asociatului unic a rămas bunul (cota parte din clădire *Stație sosire Telescaun*) prin scoaterea din contabilitatea **S.C. YS.R.L. județul Neamț** a valorii din investiție aferentă bunului respectiv și înscrierea în contabilitatea primăriei municipiului Piatra Neamț.

Precizează că în speță sunt incidente prevederile art. 292 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, privind scutirea de taxă a operațiunii –acordarea unor drepturi reale, în speță dreptul la proprietate asupra cotei-părți din clădirea Stație sosire Telescaun.

Mai precizează că, conform art. 551 pct. 1 din Legea 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drepturile reale sunt: „1.dreptul de proprietate”.

Menționează că, având în vedere Contractul de societate civilă nr. încheiat între Municipiul Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, care constituie legea părților, Municipiul Piatra Neamț a investit o parte din bani (avize, autorizații, proiect etc.) în realizarea obiectivului clădire *Stație sosire Telescaun*, conform clauzelor contractuale iar la finalizarea lucrărilor obiectivului, și-a preluat cota parte din ceea ce a investit.

Mai menționează că în speță nu s-a realizat un transfer de proprietate în sensul celor rezultate dintr-un contract de vânzare – cumpărare, ci, potrivit înțelegerii clauzelor contractuale și a aplicării acestora, s-a acordat un drept real constând în dreptul de proprietate asupra cotei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun*.

Precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat suma de S lei ca un venit neînregistrat și nefacturat către primăria municipiului Piatra Neamț, cu atât mai mult cu cât această sumă a fost investită de primăria municipiului Piatra Neamț la realizarea obiectivului, situație în care **S.C. YS.R.L. județul Neamț** s-a înscris valoric cu sumele cheltuite de primărie la demararea investiției, iar ca o consecință a reținerii acestei sume ca fiind venit, s-a procedat la aplicarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 604.184 lei.

Mai precizează că stabilirea cotei-părți din obiectiv potrivit Contractului de societate civilă, s-a realizat după recepția obiectivului ca și mijloc fix.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin.(1) și art. 128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile, care precizează:

„Art. 128 *Livrarea de bunuri*

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

(5) *Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. „*

„Art. 126 *Operațiuni impozabile*

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). „

Din prevederile legale de mai sus rezultă că transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, este considerată livrare de bunuri .

Organul de soluționare nu poate reține favorabil afirmația contestatarei potrivit căreia, în spetă nu s-a realizat un transfer de proprietate, în sensul unui contract de vânzare –cumpărare, ci, s-a acordat un drept real, constând în dreptul de proprietate asupra unei cote – părți din clădire *Stație sosire Telescaun*, proporțional cu suma investită, deoarece, din prevederile legale de mai sus, rezultă că transferul dreptului de proprietate asupra mijlocului fix (*Stație sosire Telescaun*), este de fapt o livrare de bunuri, indiferent de modalitatea de plată, pentru care trebuie întocmită factură conform prevederilor art. 128 alin.(1) și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Referatul nr. 1510/28.03.2015, cu propuneri de soluționare a contestației, din punct de vedere al TVA, operațiunea are caracter economic deoarece se efectuează cu plată, chiar dacă suma datorată de cumpărător se stinge prin creanța acestuia față de propria societate pe care a împrumutat-o.

De asemenea, operațiunea realizată intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind impozabilă, deoarece îndeplinește cumulativ condițiile reglementate de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

- operațiunea este o livrare de bunuri în sfera TVA, efectuată cu plată, conform art. 128 alin.(1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- locul de livrare este în România, în conformitate cu prevederile art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
- livrarea este realizată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare;
- livrarea bunurilor este rezultatul desfășurării unei activități economice.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

”Art. 11- Prevederi speciale pentru aplicarea Codului Fiscal

(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 unei tranzacții pentru a

reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut 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.”

Art. 11 alin (1) din Codul fiscal consacră la nivel de lege principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, 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.

Se reține că, organele de inspecție fiscală precizează în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015, cu propuneri de soluționare a contestației, transmisă organului de soluționare competent prin e-mail în data de 12.08.2016, că, : „[...] Municipiul Piatra Neamț aduce ca aport cota parte din investiție constând în cheltuieli materiale cât și nemateriale (proiecte, avize, autorizații) iar SC YSRL aduce ca aport forța de muncă specializată pentru realizare obiectivului contractului precum și fonduri financiare necesare finalizării investiției.

Aportul Primăriei Piatra Neamț a fost înregistrat prin contul 456 “Decontări cu asociații” cu cont corespondent 231 “Imobilizări în curs” cu analitice.

În luna august 2013 a înregistrat în contul 212.04 [...] parte din clădire stație sosire telescaun.

[...].

Scoaterea din evidența contabilă și înstrăinarea mijlocului fix a fost înregistrată în baza Notei contabile 456 =212.04 cu valoarea de 2.517.433 lei.”

La Capitolul 16, *Funcțiunea conturilor*, din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se precizează :

„Contul 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența imobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare.

Contul 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție” este un cont de activ.

În debitul contului 231 “Imobilizări corporale în curs de execuție” se înregistrează:

- valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (404, 451, 453);

- valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (722);

- valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214, 216, 217);

- valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658).

Soldul contului reprezintă valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție, altele decât investițiile imobiliare."

Din prevederile legale de mai sus rezultă că în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități asociate și entități controlate în comun (cont 404, 451, 453), valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminate (cont 722) și valoarea immobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (cont 456).

Se reține că, conform precizărilor organelor de inspecție fiscală în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015, cu propuneri de soluționare a contestației, transmise organului de soluționare competent prin email în data de 12.08.2016 și Notei contabile privind predarea cotă parte a Municipiului Piatra Neamț și preluarea de către S.C. YS.R.L. județul Neamț a investiției inițiale, anexate în copie la dosarul cauzei, aportul primăriei Piatra Neamț la realizarea obiectivului Stație sosire Telescaun, a fost înregistrat : 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" = 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” , cu analitice.

"Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul.

Contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" este un cont bifuncțional.

În debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urmă operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (101);

- valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (104);

- sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii (512, 531);

- diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (765).

În creditul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează:

- aportul în natură al acționarilor/asociaților la capitalul entității (205, 208 la 217, 231, 235, 301, 302, 303, 361, 371, 381);

- sumele depuse ca aport în numerar (512, 531);

- împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni (161);

- capitalul social retras de acționari/asociați, precum și capitalul social lichidat, potrivit legii (101);

- decontarea capitalurilor proprii către acționari/asociați în cazul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (106);

- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia vărsării capitalului social subscris în valută (665);

- valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă, preluate de societatea absorbantă ca urmare a fuziunii prin absorbție (109).

Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat, iar cel creditor, datoriile entității față de acționari/asociați."

„Contul 212 "Construcții"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării construcțiilor.

Contul 212 "Construcții" este un cont de activ.

În debitul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea construcțiilor achiziționate, realizate din producție proprie, primite prin subvenții pentru investiții, ca aport la capitalul social (404, 231, 4751, 456);

- valoarea construcțiilor primite cu titlu gratuit (4753);

- valoarea construcțiilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);

- valoarea construcțiilor primite în regim de leasing financiar (167);

- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcției reevaluate (105);

- creșterea față de valoarea contabilă netă, rezultată din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea, recunoscută anterior la acel activ (755);

- costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării corporale la scoaterea din evidență, precum și cele cu restaurarea amplasamentului (151);

- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie și restituite proprietarului (281).

În creditul contului 212 "Construcții" se înregistrează:

- valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (658);

- amortizarea construcțiilor scoase din evidență (281);
- descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (105);
- valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (655);
- valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (281);
- valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265);
- valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (281).

Soldul contului reprezintă valoarea construcțiilor existente.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că în debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social iar în debitul contului 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" se înregistrează: capitalul subscris de acționari/asociați, în natură și/sau numerar, capitalul social majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, precum și capitalul preluat în urma operațiunilor de reorganizare, potrivit legii (cont 101), valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii/divizării, aportului la capital și/sau din conversia obligațiunilor în acțiuni (cont 104), sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului, în condițiile legii, și diferențele favorabile de curs valutar aferente aportului în valută (cont 765).

Totodată prevederile legale stipulează că în creditul contului 212 "*Construcții*" se înregistrează valoarea neamortizată a construcțiilor scoase din evidență (cont 658), amortizarea construcțiilor scoase din evidență (cont 281), descreșterile față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea construcțiilor, în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare (cont 105), valoarea descreșterii rezultate din reevaluarea construcțiilor, recunoscută ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (cont 655), valoarea amortizării construcțiilor, eliminată cu ocazia reevaluării din valoarea contabilă brută a acestora (cont 281), valoarea clădirilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (cont 261, 262, 263, 265), valoarea investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile primite cu chirie, amortizate integral, restituite proprietarului (cont 281).

Se reține că înregistrarea contabilă privind înstrăinarea mijlocului fix făcută de **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** (456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 212.04 "*Construcții*") nu se regăsește în *Funcțiunea conturilor* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie

2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

De asemenea, la *Secțiunea 2.4, Principii generale de raportare financiară, pct. 56* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se precizează::

„56. (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că, potrivit principiului necompensării, unul din principiile generale de raportare financiară, *orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.*

Totodată prevederile legale stipulează că toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative și că eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- conform Contractului de societate civilă, anexat în copie la dosarul cauzei, înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr și la **S.C. YS.R.L. județul Neamț** sub nr. 9/08.12.2006, primăria municipiului Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, au convenit să constituie o societate civilă, fără personalitate juridică și care nu este subiect autonom de drept.

Obiectul acestui contract îl constituie realizarea, administrarea și explatarea unor obiective de investiții privind dezvoltarea infrastructurii turistice a municipiului Piatra Neamț;

- art. 50.1 din Contractul de societate civilă încheiat între Primăria municipiului Piatra Neamț și **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, stipulează: *„Municipiul Piatra Neamț la terminarea-recepționarea lucrărilor de construcție a obiectivului și a amenajărilor adiacente, preia în proprietate privată cota –parte din investiție ce îi revine proporțional cu suma investită de municipalitate [...]”*;

- aportul primăriei municipiului Piatra Neamț la realizarea investiției, respectiv *Stației sosire Telescaun*, a fost înregistrat prin contul 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" cu cont corespondent 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție", cu analitice, așa cum precizează organele de inspecție fiscală în completarea Referatului nr. 1510/28.03.2015 cu propuneri

de soluționare a contestației, transmisă organului de soluționare competent prin e-mail în data de 12.08.2016, anexată în copie la dosarul cauzei;

- la pct . B11 din Extrasul de Carte Funciară pentru Informare nr. 54947-C1, eliberat de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Piatra Neamț, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Neamț, pentru *Construcție stație sosire telescaun (regim P+S1+S2+S3)*, anexat în copie la dosarul cauzei, se precizează că se notează apartamentarea construcției cu identificatorul 54947-C1/Piatra Neamț, înscrisă în Cartea Funciară 54947-C1 și se deschid 2(două) cărți funciare: CF 54947-C1-U1/54947-C1-U1, cotă parte uz comun, cotă parte teren și CF 54947-C1-U2/54947-C1-U2, cotă parte uz comun, cotă parte teren;

- conform pct. B3/ Unitate individuală nr. 1 și pct. B3/ Unitate individuală nr. 2 din Extrasul de Carte Funciară pentru Informare nr. 54947-C1, eliberat de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Piatra Neamț, Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Neamț, proprietar este S.C. YS.R.L. județul Neamț;

-în data de 14.09.2015, conform art. 1 al *Actului Adițional nr. 11 la contractul de societate civilă nr.*, înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr și la **S.C. YS.R.L. județul Neamț** sub nr. 809/23.09.2015, se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de 2.517.433,16 lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2.

-în data de 14.09.2015, conform Procesului verbal de predare-primire înregistrat la primăria municipiului Piatra Neamț sub nr și la **S.C. YS.R.L. județul Neamț** sub nr. 811/23.09.2015, se aprobă preluarea în proprietatea privată a municipiului Piatra Neamț a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în valoare de S lei (fără TVA) în suprafață utilă de 395,73 mp (cota parte teren 450,03 mp și cota parte construcții 143,99 mp) înscris în Cartea Funciară nr. 54947-C1-U2”.

- scoaterea din evidența contabilă și înstrăinarea *Stației sosire Telescaun* a fost înregistrată în baza notei contabile: 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" = 212 "Construcții" cu valoarea 2.517.433 lei, fără ca **S.C. YS.R.L. județul Neamț** să respecte prevederile *Capitolului 16, Funcțiunea conturilor* din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, și prevederile pct. 56 din același ordin, unde se precizează::

„56. (1) *Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.*

(2) *Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.*

(3) *Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai*

după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Potrivit art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza.”

Iar în conformitate cu prevederile art.65 din același act normativ:

“(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Menționăm că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatările proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că **S.C. Y S.R.L. județul Neamț** datorează taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei stabilită prin Decizia de impunere nr. din 19.02.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, aferentă bazei de impozitare în sumă de S lei, în condițiile în care, preluarea de către asociatul unic al **S.C. YS.R.L. județul Neamț**, respectiv primăria municipiului Piatra Neamț, a unei părți din clădirea *Stație sosire Telescaun* în sumă de S lei, proporțional cu suma investită, reprezintă livrare de bunuri, contestația referitoare la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de S urmând a se respinge ca neîntemeiată, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. 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; [...].”

3.Referitor la accesoriile în sumă de S lei calculate pentru perioada 25.10.2015- 08.12.2015 (dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S lei și penalități de întârziere în sumă de S lei) aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă S.C. YS.R.L. județul Neamț datorează aceste accesorii în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitul asupra căruia au fost calculate, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei .

În fapt, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S și penalități de întârziere în sumă de S lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, accesoriile în sumă de S lei, au fost stabilite de organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, conform Deciziei nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii și adresei nr. ISR_ _DGR/DEC 7854 emisă de Serviciul colectare și executare silită persoane juridice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/..... (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent de a preciza accesoriile aferente debitului contestat).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119- (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„ART.120-(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv..”

„Art. 120¹-(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Având în vedere că la capitolul III, punctul 2 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, urmează să se respingă contestația ca fiind neîntemeiată și pentru accesoriile aferente, respectiv suma de S lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de S lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principului de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 273 și art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. YS.R.L. județul Neamț** împotriva Deciziei de impunere nr. din 19.02.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **S lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Art.2 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. YS.R.L. județul Neamț** împotriva Deciziei nr. privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei**, reprezentând bază impozabilă stabilită suplimentar, cu care s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate.

Art.3 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. YS.R.L. județul Neamț** împotriva Deciziei nr. referitoare la obligațiile de plată accesorii, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Neamț - Colectare, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- S lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Art.4 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei, Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Activitatea de Inspecție Fiscală și Administrației Județene a Finanțelor Publice Neamț – Colectare, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bacău.