

DECIZIA nr 253/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SA, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si adresa transmisa prin posta electronica in data de 17.06.2020, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, comunicata in data de **18.03.2020**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prin adresa inregistrata la AFCM Bucuresti sub nr. x si retransmisa la DGRFPB prin adresa inregistrata sub nr. x, contestatara a subliniat ca intelege sa renunte in mod expres la cererea de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Masura ajustarii fiscale impusa societatii de catre organele de inspectie fiscala nu este motivata in drept, contrar dispozitiilor art. 46, art. 113, art. 130 si art. 131 din Codul de procedura fiscala.

Societatea invoca si jurisprudenta nationala, respectiv Decizia civila nr. X a Curtii de Apel Timisoara si Deciziile nr. x ale ICCJ, precum si jurisprudenta CJUE, respectiva Cauza C-367/1995.

Temeiul de drept invocat de organele de control nu reflecta argumentarea faptica, astfel: nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA aferenta lucrarilor efectuate de mai multi furnizori motivat de faptul ca aceste lucrari au fost efectuate initial, dar ulterior, la receptie, s-a dovedit faptul ca nu corespund calitativ, motiv pentru care s-a dispus remedierea lor.

In acest sens, au fost invocate eronat dispozitiile art. 291 alin 3 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care sunt aplicabile numai in cazul in care s-ar fi stabilit in sarcina societatii obligatii de plata constand in TVA colectata ca urmare a constatarii aplicarii eronate a cotei reduse de TVA aferenta livrării de locuinte ca parte a politicii sociale si art. 271 alin 5 lit c) din acelasi act normativ, care se refera la servicii pe care

furnizorii ar fi trebuit sa le presteze in cadrul perioadei de garantie, ceea ce nu este cazul in speta analizata. Societatea a achitat facturile furnizorilor, acestia realizand in mod evident prestari de servicii cu plata; de asemenea, furnizorii respectivi nu sunt cei care au efectuat initial lucrarile pe care le-au remediat.

Nici dispozitiile legale invocate de organele de inspectie fiscala ca urmare a exprimarii punctului de vedere al societatii cu privire la constatările din raportul de inspectie fiscala nu pot constitui o motivare in drept si nu fac referire la aspectele de fapt retinute de echipa de control.

Societatea indeplineste conditiile legale cu privire la dreptul de deducere a TVA aferenta lucrarilor achizitionate de la furnizorii X SRL (TVA in suma de x lei), X SRL (TVA in suma de x lei), X SRL (x lei), X SRL (TVA in suma de x lei), X SRL (TVA in suma de x lei + x lei), X SRL (TVA in suma de x lei), intrucat indeplineste conditiile de forma (societatea detine facturi care contin toate informatiile obligatorii legale) si de fond (lucrarile au fost efectiv prestate, au fost in legatura cu activitatea societatii si au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii taxabile prin vanzarea locuintelor) prevazute la art. 297 alin 4 si art. 299 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Din totalul sumei de x lei, x lei reprezinta TVA aferenta lucrarilor de remediere a frontului de lucru efectuate de X, X SRL si X SRL, x lei reprezinta TVA aferenta unor sume identificate de inspectia fiscala ca ar fi fost incluse in factura nr. x, dar care nu se regasesc in situatii de lucrari aferente acestei facturi si x lei reprezinta TVA aferenta unor lucrari noi, cuprinse in proiectul lucrării, efectuate de X SRL, X SRL si X SRL.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta lucrarilor noi:

Contrar sustinerilor organelor de inspectie fiscala, societatea a prezentat documente justificative cu privire la suma de x lei (anexele 3, 5 si 6).

De asemenea, acestea nu au explicat de ce este importanta distinctia intre „noi prin definitie” si „noi contracte cu noi parteneri pentru lucrari care au fost incepute de X, dar nu au fost terminate, intrucat societatea a reziliat in mod unilateral contractul, cata vreme prevederile legale nu impun limitari ale deducerii.

Nu este de competenta organelor de inspectie fiscala de a fi de acord sau nu cu incetarea unor drepturi si obligatii ce decurg dintr-un contract.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta lucrarilor de remediere:

Organele de control nu precizeaza in clar care este provenienta acestei sume si nu argumenteaza mentinerea masurii dispuse.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta lucrarilor de remediere:

Contestatarul a incheiat in data de 20.06.2017 cu X SA contractul de antrepriza generala cu privire la executia la cheie a proiectului constand in complexul imobiliar X, ce urma a se realiza in 3 faze de executie.

Intrucat antreprenorul a intarziat in mod repetat efectuarea lucrarilor, societatea a decis in data de 25.03.2019 prin decizia x rezilierea unilaterală a contractului, contractul fiind reziliat incepand cu data de 04.04.2019.

Conform contractului, perioada de garantie este de 36 luni de la data semnării procesului-verbal de receptie a fiecărei faze de executie.

Intrucat intre cele doua parti nu a intervenit semnarea procesului-verbal de receptie a lucrarilor, rezulta ca sunt inaplicabile prevederile contractuale privind perioada de garantie.

La momentul efectuării lucrărilor de remediere, societatea nu mai avea posibilitatea de a solicita furnizorului X să realizeze eventuale lucrări de reparații sau remedieri pe cheltuiala sa. O eventuală pretenție privind remedierea lucrărilor s-ar putea formula numai sub forma solicitării unor prejudicii.

Prin urmare, a fost necesară contractarea altor furnizori care să execute lucrările, astfel încât proiectul să fie dus la bun sfârșit. Noii antreprenori au efectuat atât lucrările necesare pentru a continua proiectul, cât și eventualele lucrări de remediere ale frontului de lucru.

Dosarele aflate pe rolul instanțelor judecătorești privind litigiile între societate și X nu sunt de natură să influențeze exercitarea dreptului de deducere pentru lucrările efectuate de alți furnizori. Mai mult, faptul că X este în faliment dovedește imposibilitatea acestuia de a efectua orice fel de lucrări „noi sau nu prin definiție”.

Dreptul de deducere a TVA aferentă lucrărilor prestate de ceilalți furnizori trebuie judecat în funcție de elementele clar stabilite de lege, respectiv condițiile de formă, de fond și de data nasterii dreptului de deducere, indiferent de eventuale hotărâri judecătorești ulterioare care nu au legătură cu acești furnizori.

În ceea ce privește serviciile prestate de X SRL facturate prin facturile nr. X din 04.07.2019, organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere a TVA, invocând mențiunile din procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 14 din 21.01.2019, conform cărora obiectivul X a fost executat și recepționat până la data de 01.07.2019. Acestea au făcut confuzie între lucrările efectuate pentru X și lucrările efectuate pentru X, obiectivul X fiind recepționat final până la data de 24.09.2019.

De asemenea, dacă societatea s-ar raporta la situația avută în vedere de organele de inspecție fiscală, respectiv că lucrările au fost efectuate pentru X, ar fi trebuit să se aibă în vedere că aceste lucrări au fost necesare pentru realizarea obiectivului și s-au concretizat în realizarea apartamentelor ulterior vândute, dreptul de deducere existând indiferent dacă lucrările s-au efectuat înainte sau după terminarea obiectivului.

În susținerea contestației, contribuabila invocă jurisprudența CJUE, respectiv cauzele C-101/16 Paper Consult SRL, C-153/11 Klub, C-104/12 Baker.

În concluzie, solicită admiterea contestației.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-a stabilit TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în suma de X lei.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în suma totală de X lei, conform dispozițiilor art. 271 alin 5 lit c) din Codul fiscal și art. 25 lit k din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, după cum urmează:

- X lei - TVA aferentă lucrărilor (demonțare - remontare cu materiale incluse) în suma de X realizate în luna iulie 2019 de către SC X SRL, la X, conform Anexei 3 X la factura nrX;

- x lei - TVA aferenta remedierilor la x, X, in suma de x lei (echivalentul a x lei) realizate in luna iulie 2019 de SC X SRL, conform contractului din 16.05.2019, precum si finisajele la x, in suma de x lei, conform Anexei la factura nr. x;
- x lei – TVA aferenta amenajarii de baie suplimentara, in loc de debara la x in suma de x, realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului x, situatia de lucrari x, factura nr. x;
- x lei - TVA aferenta reparatiilor sapa - pregatiri pentru parchet, obiectiv X, scara A, in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului de antrepriza din 26.06.2019 si a situatiei de lucrari anexata la factura nr. x;
- x lei – TVA aferenta instalatiilor termice obiectiv X in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului de antrepriza nr x din data de 23.04.2019 si conform situatiei de lucrari anexata la factura nr. x;
- x lei – TVA aferenta unei baze impozabile in suma de x din care instalatii sanitare obiectiv X, in suma de x, instalatii de presurizare in suma de x, preluare ape pluviale in suma de x si instalatii deshumare in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform situatiilor de lucrari anexate la factura nr. x;
- x lei – TVA aferenta lucrarilor suplimentare in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului nr. x si a situatiei de lucrari nr x anexata la factura nr x.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere cu privire la TVA in suma de x lei, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala sunt incomplete.

In fapt, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care, in temeiul dispozitiilor art. 271 alin 5 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei aferenta unor lucrari suplimentare constand in reparatii, remedieri, demontari, remontari, lucrari efectuate initial de SC X SA in legatura cu ansamblul rezidential "X", care, ulterior, la receptie, s-a dovedit ca nu corespund calitativ.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au retinut si urmatoarele aspecte:

- conform contractului de antrepriza generala incheiat in data de 20.06.2017 intre contestatara si SC X SA, remedierea lucrarilor executate initial trebuie efectuata in perioada de garantie, pe seama costurilor proprii si nu sa fie suportate pe cheltuieli si decontate din resursele financiare ale SC X SA;
- conform Procesului-verbal nr. x, obiectivele x a fost executate (finalizat 100%) si receptionate pana la data de 01.07.2019, motiv pentru care lucrarile suplimentare trebuie suportate in perioada de garantie, in baza contractului de antrepriza incheiat cu SC X SA;
- contractul de antrepriza generala incheiat in data de 20.06.2017 intre cu SC X x SA a fost reziliat in mod unilateral de catre societatea contestatara in data de 25.03.2019;

- lucrarile la obiectivele X, x au fost executate si receptionate (finalizate 100 %), conform Procesului-verbal nr. x, in baza contractelor de antrepriza incheiate cu SC X SRL (04.06.2019), SC X SRL (16.05.2019), SC X SRL (06.05.2019), SC X SRL (24.04.2019), SC X SRL (24.04.2019), SC xxx SRL (12.04.2019), SC x SRL (18.04.2019), SC x SRL (08.05.2019), SC x SRL (04.06.2019);

- societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative din care sa rezulte:

- care sunt lucrari noi si care sunt lucrari de remediere;

- ca lucrarile noi sunt noi prin definitie sau sunt noi pentru ca au fost incheiate noi contracte cu noi parteneri pentru lucrari care au fost incepute de X, dar care nu au fost terminate, intrucat contestatara a reziliat unilateral contractul de antrepriza cu aceasta societate;

- situatia lucrarilor realizate, cat si cele care au fost incepute, dar nu au fost terminate de X, respectiv care sa ateste stadiul fizic al lucrarilor la proiectul "x" existent la data de 25.03.2019;

- desi contractul de antrepriza incheiat cu X a fost reziliat, contribuabila poate solicita acestui antreprenor sa realizeze lucrarile de reparatii sau remedierile pe cheltuiala sa;

- notificarea de reziliere a contractului de antrepriza incheiat cu X face obiectul dosarelor nr. x aflate pe rolul Tribunalului Bucuresti.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 271, art. 297 si art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 271 (...) (5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

(...) c) **serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.**"

"Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...) (4) Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile.** (...)"

"Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare. (...)"

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“**Art. 11** (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice 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 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.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. *A fortiori*, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezulta că achizițiile sunt destinate să fie utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

Începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Astfel ca, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

A. In data de 20.06.2017 a fost incheiat Contractul de antrepriza generala incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si SC x SA, in calitate de antreprenor, avand ca obiect executia de catre antreprenor pe riscul sau si folosind mijloacele si materialele proprii, a tuturor lucrarilor necesare in vederea finalizarii si livrarii la cheie a proiectului imobiliar denumit "X", pe terenul situat in x, aflat in proprietatea exclusiva a beneficiarului.

Pct. 1 din contract "Definitii":

1.12 "Lucrari de reparatii si remediere " sunt **lucrarile necesare remedierii viciilor lucrarilor semnalate in perioada de garantie a lucrarilor**, pe care **antreprenorul este obligat sa le execute** la aceleasi standarde de calitate, precum lucrarile, pe propria cheltuiala, in vederea remedierii viciilor lucrarilor, in conformitate cu termenii si conditiile prezentului contract."

1.27 "**Faza de executie**" inseamna fiecare dintre cele **3 faze de dezvoltare ale proiectului** prin care se receptioneaza lucrari independente si functionale (**cate un**

bloc turn, un bloc lama si spatiile de parcare supraterane aferente pentru fiecare faza si respectiv **subsolul integral** incluzand toate parcarile subterane si spatiile tehnice la memonetul predarii fazei I) printr-un Proces-verbal de receptie la terminarea lucrarilor (...), respectiv a unui **Proces-verbal de receptie a fazei de executie** incheiat intre parti; fiecare faza de executie trebuie finalizata pana la data indicata in graficul de executie.”

1.39 **“Perioada de garantie”** este perioada pe parcursul careia **antreprenorul este obligat** sa repare si sa remedieze toate viciile si deficientele ori lipsurile lucrarilor, in conformitate cu termenii si prevederile art. 12, inclusiv deficiente, neconcordante sau lipsuri **constatate cu ocazia** Receptiei la terminarea lucrarilor sau/si **Receptiei Fazei de executie** si care nu au fost remediate in termenul impus prin acestea; perioada de garantie este de **36 de luni de la semnarea Procesului-verbal de receptie de la terminarea lucrarilor pentru fiecare faza de executie fara obiectiuni** de natura a afecta functionalitatea lucrarilor.”

Pct. 8 “Durata lucrarilor”

8.1.2 “In cazul in care antreprenorul intarzie, din culpa sa si/sau a persoanelor pentru care este tinut responsabil pe durata contractului, in realizarea unei faze de executie ori depaseste termnul de finalizare a unei etape de referinta, fara finalizarea acesteia, antreprenorul datoreaza penalitati de intarziere (...) **Beneficiarul este indreptatit sa solicite rezilierea prezentului contract din culpa antreprenorului, prin transmiterea catre antreprenor a unei declaratii unilaterale de reziliere cu 10 zile inainte, in temeiul art. 1552 (1) Cod civil.**”

Pct. 12 “Garantii in favoarea beneficiarului”

12.3.1 “Perioada de garantie este de 36 de luni de la data semnarii Procesului-verbal de receptie a fiecărei faze de executie pentru care se acorda garantie conventionala. Prin exceptie, pentru orice dotari, echipamente si utilaje puse in opera in Proiect, perioada de garantie este egala cu perioada precizata de producator prin cartea tehnica sau in contractul cu antreprenorul in conformitate cu legislatia aplicabila, dar nu mai putin de **36 de luni de la data receptiei finale a fiecărei faze de executie** pentru care se acorda garantie conventionala.”

Pct. 14 “Receptia lucrarilor:

14.12 “Neefectuarea la timp sau necorespunzatoare a remedierilor si reparatiilor prevazute in Procesele-verbale mentionate la art 14.10 (incheiate de antreprenor privind eventualele remedieri si reparatii solicitate de cumparatorii apartamentelor) **dau dreptul beneficiarului sa pretinda acoperirea acestor costuri de catre antreprenor, inclusiv prin executarea garantiei pentru perioada de garantie.**”

14.13 “La expirarea perioadei de garantie se va organiza de catre beneficiar receptia finala in conditiile reglementate de Regulamentul aprobat prin HG nr. 343/2017.”

Pct. 17.1 **“Prezentul contract poate fi reziliat in mod unilateral de catre Beneficiar prin transmiterea unei declaratii unilaterale de reziliere antreprenorului in temeiul art. 1552 (1) din Codul civil,** antreprenorul fiind de drept in inatrziere, fara indeplinirea altei formalitati si fara interventia instantei judecatoresti si/sau a altei autoritati, in oricare dintre urmatoarele cazuri:

17.1.7 “In cazul prevazut la art. 8.1.2”.

17.3. **“In cazul rezilierii contractului la initiativa beneficiarului,** conform art. 17.1, beneficiarul va sista toate platile catre antreprenor, iar **aceasta din urma poate emite pretentii de plata doar in ceea ce priveste lucrarile care au fost executate si acceptate** in conformitate cu prevederile contractuale (inclusiv cele referitoare la termene si cerinte de calitate), au fost integrate in proiect si pot fi folosite de beneficiar

in cadrul proiectului, **suma din care se deduce valoarea garantiei de buna executie** in totalitate la valoarea integrala a penalitatilor de intarziere (...).”

B. In data de **21.01.2019**, a fost incheiat Procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. 14, cu privire la **obiectivele x**, lucrari care au fost executate si finalizate 100% in baza contractului de antrepriza generala din data de 20.06.2017 incheiat intre contestatara si SC x SA, nefiind constatate deficiente privind lucrarile executate.

C. Prin Notificarea nr. x, SC X SA a procedat la rezilierea unilaterala a contractului de antrepriza generala din data de 20.06.2017 incheiat cu SC X SA, in temeiul art. 8.1.2 si art. 17.1.7 din contract si art. 1552 din Codul civil.

D. In vederea continuarii lucrarilor de constructie privind celelalte faze de executie privind obiectivul imobiliar “X”, contestata a incheiat o serie de alte contracte de antrepriza, dupa cum urmeaza:

- cu SC X SRL (04.06.2019),
- cu SC X SRL (16.05.2019), cu SC X SRL (06.05.2019),
- cu SC X SRL (24.04.2019),
- cu SC X SRL (24.04.2019),
- cu SC x SRL (12.04.2019),
- cu SC x SRL (18.04.2019),
- SC x SRL (08.05.2019),
- SC x SRL (04.06.2019).

E. Lucrarile la obiectivele **x** au fost executate si receptionate (finalizate 100 %), conform Procesului-verbal nr. x_(ulterior perioadei supusa inspectiei fiscale).

F. Conform constatarilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. X, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care, in temeiul dispozitiilor art. 271 alin 5 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei aferenta unor *“lucrari suplimentare constand in reparatii, remedieri, demontari, remontari”*, lucrari efectuate initial de SC X SA in legatura cu ansamblul rezidential “X”, *“care, ulterior, la receptie, s-a dovedit ca nu corespund calitativ”*.

Astfel ca, nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de x lei, conform dispozitiilor art. 271 alin 5 lit c) din Codul fiscal si art. 25 lit k) din Legea nr. 10/1995 privind calitatea in constructii, dupa cum urmeaza:

- x lei - TVA aferenta lucrarilor (demontare - remontare cu materiale incluse) in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, la x, conform Anexei 3 x la factura nr. x;

- x lei - TVA aferenta remedierilor la Faza 1, X, in suma de x lei (echivalentul a x lei) realizate in luna iulie 2019 de SC X SRL, conform contractului din 16.05.2019, precum si finisajele la x, in suma de x lei, conform Anexei la factura nr. x;

- x lei – TVA aferenta amenajarii de baie suplimentara, in loc de debara x in suma de x, realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului x, situatia de lucrari x, factura nr. x;

- x lei - TVA aferenta reparatiilor sapa - pregatiri pentru parchet, obiectiv X, scara A, in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului de antrepriza din 26.06.2019 si a situatiei de lucrari anexata la factura nr. x;

- x lei – TVA aferenta instalatiilor termice obiectiv X in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului de antrepriza nr x din data de 23.04.2019 si conform situatiei de lucrari anexata la factura nr. x;

- x lei – TVA aferenta unei baze impozabile in suma de x din care instalatii sanitare obiectiv X, in suma de x euro, instalatii de presurizare in suma de x euro, preluare ape pluviale in suma de x euro si instalatii deshumare in suma de x euro realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform situatiilor de lucrari anexate la factura nr. x;

- x lei – TVA aferenta lucrarilor suplimentare in suma de x realizate in luna iulie 2019 de catre SC X SRL, conform contractului nr. x si a situatiei de lucrari nr x anexata la factura nr. x.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele aspecte:

1. Organele de inspectie fiscala nu au analizat dreptul de deducere al TVA in suma totala de x lei aferenta lucrarilor executate de antreprenorii SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, tinand cont de dispozitiile art. 297 si art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedura fiscala, limitandu-se la a invoca numai dispozitiile art. 271 alin 5 lit c) din acelasi act normativ, astfel ca in cuprinsul raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacata nu exista constatari privind utilizarea sau nu a serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si nici nu exista o analiza detaliata a documentatiei prezentata de societate in timpul inspectiei fiscale (contracte, facturi, situatii de lucrari, etc.).

2. Dispozitiile art. 271 alin 5 lit c) din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se refera la servicii pe care furnizorii ar fi trebuit sa le presteze in cadrul perioadei de garantie ("**serviciile prestate** în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție **de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii**"), ceea ce nu este cazul in speta analizata, cata vreme contestatara a achizitionat servicii de alti furnizori decat cei care au efectuat initial lucrarile, pe care acestia din urma le-au remediat.

3.Referitor la perioada de garantie in care antreprenorul SC X SA avea obligatia de a repara si remedia toate viciile si deficientele ori lipsurile lucrarilor constatate, organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza detaliata a contractului din data de 20.06.2017 incheiat intre parti si nici a lucrarilor executate initial de SC X SA si reparate/remediate ulterior de SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL si SC X SRL.

Se retine ca:

A. In legatura cu obiectivele **x**:

- la dosarul cauzei exista anexat Procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. xx din data de **21.01.2019** care vizeaza lucrarile efectuate de SC X SA;

- perioada de garantie aferenta lucrarilor efectuate la obiectivele imobiliare respective incepe sa curga **ulterior** incheierii acestui proces-verbal (a se vedea pct. 1.39 din contract, potrivit caruia "**perioada de garantie este de 36 de luni de la**

semnarea Procesului-verbal de receptie de la terminarea lucrarilor pentru fiecare faza de executie fara obiectiuni de natura a afecta functionalitatea lucrarilor”);

- in data de **25.03.2019**, SC X SA a procedat la rezilierea unilaterala a contractului din data de 20.06.2017 incheiat cu SC X SA;

- lucrarile de reparatie/remediere efectuate de SC X SRL, in baza contractului de antrepriza nr. x (facturile nr. x - TVA in suma de x lei si nr. x - TVA in suma de x lei) reprezinta in fapt lucrari in legatura cu obiectivul X, executate **ulterior rezilierii** contractului din data de 20.06.2017 incheiat cu SC X SA.

B. In legatura cu obiectivele X:

- la dosarul cauzei exista anexat Procesul-verbal nr. x (ulterior perioadei supusa inspectiei fiscale) care vizeaza lucrarile executate si finalizate de SC X SRL (contract din data de 04.06.2019), SC X SRL (16.05.2019), cu SC X SRL (contract din data de 06.05.2019), SC X SRL (contract din data de 24.04.2019), SC X SRL (contract din data de 24.04.2019), SC x SRL (contract din data de 12.04.2019), SC x SRL (contract din data de 18.04.2019), SC x SRL (contract din data de 08.05.2019), SC x SRL (contract din data de 04.06.2019) in legatura cu aceste obiective;

- referitor la lucrarile executate de SC X SRL, organele de inspectie fiscala nu au facut constatari privind existenta vreunui Proces-verbal de receptie a lucrarilor executate de aceasta societate;

- in legatura cu lucrarile executate de SC X SRL (TVA in suma de x lei), SC X SRL (TVA in suma de x lei), SC X SRL (TVA in suma de x lei) si SC X SRL (TVA in suma de x lei), organele de inspectie fiscala:

- au constatat doar ca *“lucrarile in cauza au fost efectuate initial, dar, ulterior, la receptie, s-a dovedit ca nu corespund calitativ, motiv pentru care s-a impus remedierea lor”;*

- nu au analizat daca au fost incheiate procese-verbale de receptie, in acest sens, astfel incat sa se puna in discutie inceperea vreunei perioade de garantie;

- nu au tinut cont de faptul ca toate contractele incheiate cu acesti furnizori de servicii sunt **ulterioare datei rezilierii** contractului din data de 20.06.2017 incheiat cu SC X SA (25.03.2019).

- lucrarile efectuate de SC X SRL (TVA in suma de x lei) reprezinta, conform situatiei de lucrari atasata la dosarul cauzei “amenajare de baie suplimentara, in loc de debara”; or, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceste lucrari reprezinta reparatii/ remedieri ale unor lucrari initiale, in conditiile in care nu au analizat in clar natura acestor lucrari.

4.Fara a prezenta motivele de drept avute in vedere, organele de inspectie fiscala au subliniat ca nu pot tine cont de faptul ca prin Notificarea nr. x, SC X SA a procedat la rezilierea unilaterala a contractului de antrepriza generala din data de 20.06.2017 incheiat cu SC X SA.

Or, potrivit dispozitiilor art. 1552 si 1266 din Codul civil.

“Art. 1266 (1) Contractele se interpretează după voința concordantă a părților, iar nu după sensul literal al termenilor.

(2) La stabilirea voinței concordante se va ține seama, între altele, de scopul contractului, de negocierile purtate de părți, de practicile stabilite între acestea și de comportamentul lor ulterior încheierii contractului.”

“Art. 1270 (1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege.”

“Art. 1552 (1) Rezoluțiunea sau rezilierea contractului poate avea loc prin notificarea scrisă a debitorului atunci când părțile au convenit astfel, când debitorul se află de drept în întârziere ori când acesta nu a executat obligația în termenul fixat prin punerea în întârziere.”

5.Contractul de antrepriza fiind reziliat, sanctionarea partii in culpa se poate realiza prin plata daunelor - interese, constand in pretul contractelor de prestari servicii incheiate cu terti pentru remedierea lucrarilor executate necorespunzator de catre antreprenor. Astfel ca prejudiciul suferit poate fi acoperit prin obligarea la plata despagubirilor, in conformitate cu dispozitiile art. 1.529 din Codul civil:

“Art. 1.529. - În cazul neexecutării obligației de a nu face, creditorul poate cere instanței încuviințarea să înlăture ori să ridice ceea ce debitorul a făcut cu încălcarea obligației, pe cheltuiala debitorului, în limita stabilită prin hotărâre judecătorească.”

6.Desi au subliniat ca notificarea de reziliere a contractului de antrepriza incheiat cu SC X SA face obiectul dosarelor nr. 9167/3/2019 si 14209/3/2019 aflate pe rolul Tribunalului Bucuresti, nu au analizat cum influenteaza acest aspect dreptul de deducere al TVA aferenta lucrarilor executate de SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC X SRL si SC X SR, in conditiile in care aceste dosare nu sunt solutionate definitiv la data prezentei.

7.Organele de inspectie fiscala nu au facut dovada solicitarii de documente suplimentare societatii din care sa rezulte natura lucrarilor executate de furnizorii anterior mentionati (“lucrari noi” si “lucrari de remediere”) si “stadiul fizic al lucrarilor la proiectul “x” existent la data de 25.03.2019”, ci s-au limitat doar la a constata ca societatea nu a pus le-a pus la dispozitie astfel de documente.

Se retine ca din analiza Notei explicative atasata la dosarul cauzei rezulta ca s-au solicitat numai informatii, nu si documente, in acest sens, iar prin contestatia formulata, societatea subliniaza ca *“documente din care rezulta stadiul lucrarilor la data rezilierii contractului cu SC X SA au fost puse la dispozitia echipei atat in cadrul controlului, cat si cu ocazia constatarii la fata locului.”*

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 113 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca organul de inspectie fiscala nu a dat curs tuturor solicitarilor din cuprinsul adresei nr. x, iar situatia de fapt nu este prezentata detaliat, aceasta fiind in contradictie cu dispozitiile legale invocate, urmeaza a se dispune desfiintarea in parte a Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“

Prin urmare, AS5FP urmeaza a reanaliza situatia fiscala a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, de sustinerile acesteia si de cele retinute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisa de AS5FP, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare tinand cont de prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, de sustinerile societatii si de cele retinute prin prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

SEF SERVICIU,
Ileana Dorina Fanica

Consilier superior,
Baicoianu Doina

Catre: **SC X SA**

Adresa: București, strada Spatarul Preda nr. 5, sector 5

Nr. 12584/.....

Urmare contestatiei formulata de dvs, inregistrata la AS5FP sub nr. 15405/31.03.2020, va remitem, alaturat, Decizia nr. din privind modalitatea de solutionare a acesteia.

Director executiv,
Ligia Mihaela Urs

Sef Serviciu,
Ileana Dorina Fanica

Consilier,
Baicoianu Doina

AVIZAT,
Director executiv,
Ligia Mihaela Urs

Către: **Administratia Sector 5 a Finantelor Publice**
Serviciul Inspectie fiscala persoane juridice II

Ref.: contestatie - **SC X SA**
Nr. 12584/.....

Urmare contestatiei formulata de **SC X SA**, inregistrata la AS5FP sub nr. 15405/31.03.2020, va remitem, alaturat, Decizia nr. din privind modalitatea de solutionare a acesteia.

Sef Serviciu,
Ileana Dorina Fanica

Consilier superior,
Baicoianu Doina