



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



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

**DECIZIA NR.000/04.2021**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de**  
**X – în faliment**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, prin adresa nr.**000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2020**, asupra contestației formulate de **X – în faliment**, reprezentată prin lichidator judiciar **Z**, înregistrată la ONRC sub nr.**000**, CUI RO **000**, împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2020**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**.

Contestația a fost formulată prin **împuternicit 1** conform împuternicirii avocațiale seria **000** nr.**000/2020**, anexată în original la dosarul cauzei. De asemenea, **societatea solicită comunicarea tuturor actelor de procedură emise la adresa persoanei împuternicite.**

**X – în faliment** contestă Decizia impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2020**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** **pentru suma de 000 lei reprezentând TVA.**

În raport de data comunicării actului administrativ contestat, respectiv **00.00.2020** potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv **00.00.2020** conform ștampilei poștale aplicată pe plicul poștal anexat în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 alin.(1) și alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **X** – în faliment.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2020, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2020, societatea susține următoarele:***

#### **Prezentarea modului de verificare a societății**

În perioada **00.00.2019-00.00.2019** a fost supusa unei inspecției fiscale ce a avut ca obiect **verificarea TVA pentru perioada 00.00.2013-00.00.2018** în urma căreia au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** precum și Decizia de impunere nr. **000/2019**, prin care s-a stabilit TVA în suma de **000 lei**, astfel:

- TVA colectată suplimentar în suma de **000 lei**, aferentă sumei de **000 lei**, încasată de societate de la **A**;
- TVA colectată suplimentar în suma de **000 lei** aferentă sumei de **000 lei** încasate de societate ca urmare a Contractului de tranzacție din **00.00.2018**;
- respingerea dreptului de deducere a TVA în suma de **000 lei**.

Societatea a formulat contestație împotriva acestor acte administrative fiscale care a fost admisă prin **Decizia de soluționare nr.000/2019**, fiind dispusă refacerea inspecției fiscale privind TVA pentru perioada **00.00.2013-00.00.2018**.

În perioada **00.00.2020-00.00.2020** a avut loc refacerea inspecției fiscale privind TVA pentru perioada **00.00.2013-00.00.2018**, conform **Deciziei de soluționare nr.000/2019**.

Urmare refacerii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada **00.00.2013-00.00.2018**, **societatea nu datorează TVA colectată suplimentar, în baza următoarelor considerente:**

- în legătură cu suma de **000 lei** încasată de la **A**, urmare adjudecării unei proprietăți imobiliare, organele fiscale au considerat în mod corect, ca „*aceasta intra sub incidența prevederilor art. 331, alin. (2), lit. g) [...], respectiv o operațiune supusă măsurilor de simplificare*”.
- cu toate acestea, în legătură cu suma de **000 lei (000 lei)** încasată ca urmare a Contractului de tranzacție din **00.00.2018**, organele fiscale au considerat ca”

*intra sub incidenta prevederilor art.271 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv o prestare de servicii constand in angajamentul de a tolera o actiune ori o situatie, pentru care societatea avea obligatia de a calcula si declara TVA colectata, la momentul incasarii pretului tranzactiei (indeplinirea cumulativa a tuturor conditiilor suspensive), respectiv luna februarie 2019".*

**- impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2020 si a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. 000/2020** societatea a formulat contestatia din data de **00.00.2020**, comunicata AJFP Y pe data de **00.00.2020**, prin care a solicitat înlaturarea considerentelor privind tranzactia cu **B** si astfel sa se constate ca suma de **000 lei** se încadreaza în dispozitiile art.286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, si, in acelasi timp, nu se încadreaza în prevederile art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, fiind în afara sferei de aplicare a TVA.

In perioada **00.00.2019-00.00.2019** societatea fost supusa unei inspectii fiscale **ce a avut ca obiect verificarea TVA pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019.**

În urma acestei inspectii fiscale a fost emis Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2019**, Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. **000/2019** (fiind aprobata la rambursare suma de **000 lei**) si Dispozitia de masuri nr.**000/2019**.

În perioada **00.00.2020-00.00.2020** organele de inspectie au supus reverificarii perioada 00 2018 - 00 2019.

**In data de 00.00.2020 societatii i-a fost comunicata Decizia de reverificare privind TVA nr.000 pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019. Ulterior, în data de 00.00.2020, societatii i-a fost comunicata Decizia de reverificare privind TVA nr.000 pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019.**

Motivul invocat pentru efectuarea reverificarii a fost ca, urmare refacerii inspectiei fiscale pentru perioada **00 2013 - 00 2018**, organele de inspectie fiscală au stabilit ca influentele fiscale în ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferentă Contractului de tranzactie pe perioada **00.00.2018-00.00.2019.**

In urma reverificarii, organele de inspectie fiscală au apreciat ca tranzactia încheiata între societate si **B** în anul 2018 reprezinta o prestare de servicii conform art. 271 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a produs efecte în luna februarie 2019 si, în acest sens, au stabilit TVA de plata suplimentara în suma de **000 lei.**

In data de **00.00.2020** inspectorii din cadrul AJFP Y au comunicat proiectul de Raport de inspectie fiscala odata cu instiintarea pentru discutia finala nr.**000/2020** prin care s-a programat discutia finala pentru data de **00.00.2020.**

Societatea a formulat punct de vedere scris, pe care l-a comunicat în data de **00.00.2020.**

În data de **00.00.2020**, i-a fost comunicata Decizia de impunere nr.**000/2020** si Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2020**, emise de către organele de inspectie fiscală din cadrul Administratie Judetene a Finantelor

Publice **Y** prin care s-au mentinut constatarile din proiectul de RIF, stabilindu-se obligatie fiscala suplimentara reprezentand TVA în cuantum de **000 lei**.

### **A. Aspecte procedurale**

Societatea a formulat contestatie împotriva Deciziei de reverificare nr. 000/2020 și a Deciziei de Reverificare nr.000/2020, ambele emise de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice **Y**, susținând că efectuarea reverificării pentru perioada **00.00.2020-00.00.2020** nu este conforma cu dispozitiile textului de lege, respectiv cu prevederile art.128 alin. (2) din Codul de procedură fiscala, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară susține că referitor la efectele contractului de tranzactie încheiat între societate și **B**, în urma refacerii inspectiei fiscale privind TVA pentru perioada **00.00.2013-00.00.2018**, **nu se poate vorbi despre aparitia unor date suplimentare necunoscute organului de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale initiate pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019**, ci este vorba despre o schimbare în ceea ce priveste abordarea organelor fiscale fata de acelasi set de informatii analizat și cu ocazia primei inspectii.

Asadar, luand în considerare aceste aspecte, societatea considera ca organele fiscale au emis Deciziile de reverificare nr.**000/2020**, respectiv **000/2020** cu încălcarea prevederilor art.128 din Codul de procedură fiscala, nefiind întrunite motivele impuse de lege pentru efectuarea unei reverificari în materie de TVA pentru perioada **00.00.2018-00.00.2019**.

### **B. ASPECTE DE FOND**

Societatea susține că prin Contractul de tranzactie, partile au stins litigiul în dosarul nr.**000/2014** aflat pe rolul Tribunalului ..., iar prin acest Contract de tranzactie se aduce o solutie practica asupra cererilor societatii conform litigiului din dosarul nr.**000/2014**, pentru care sunt aplicabile prevederile art.286 alin.(4) lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin actiunea în instanta, societatea a **solicitat sume pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale de catre B** (obligatiile contractuale ce reveneau **B** conform Antcontractului), aspect consemnat și în preambulul Contractului de tranzactie din **00.00.2018**, ca unul din motivele ce au condus la înțelegerea partilor de a stinge litigiul. Prin Contractul de tranzactie, **B** a acceptat sa plateasca suma de **000 EUR** pentru a stinge acest litigiu.

Societatea invocă prevederile art.14 alin.(2) din Codul de procedură fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care impune aprecierea situatiei de fapt relevante din perspectiva fiscala prin raportare la fondul/natura economica a unei operatiuni, și nu prin raportare la forma juridica, astfel în conformitate cu substanta economica, sumele au fost acordate prin Contractul de tranzactie urmare solicitarii acestora de catre societate pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale.

Totodată, se arată că urmare a Contractului de tranzactie nu a avut loc transferul constructiei sau a unor lucrari în beneficiul **B**, societatea retinand toate beneficiile economice aferente constructiei si activitatii realizate efectiv (lucrarile fiind în fapt, livrate separat catre **C**), deci, suma de **000 EURO** pentru care organul de solutionare a contestatiei a reținut ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile care au avut loc in totalitatea acestora, avand in vedere ca, atat atribuirea directa catre **A** a constructiei nefinalizate de catre lichidatorul judiciar, cat si suma incasata de societate de la **B** ca urmare a litigiului aparut intre parti au acelasi obiect - construirea unui centru comercial care nu a fost finalizat la data intrarii in faliment a **X**.

Conform Contractului de tranzactie, nu a fost achitata drept remuneratie pentru livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii, așa cum s-a consemnat și în Decizia de solutionare nr.**000/2019** ci a vizat tratamentul Contractului de tranzactie.

Astfel, în conditiile în care constructia a fost deja adjudecata de catre **A** (conform PV de adjudecare din data de **00.00.2017**), la valoarea de piata a acesteia în vederea livrării acesteia, si din sumele solicitate de societate conform actiunii, s-a dedus valoarea constructiei obtinuta de la **C**, rezulta ca operatiunea desfasurata cu **B** conform Contractului de tranzactie din **00.00.2018** nu poate reprezenta decat recuperarea unui prejudiciu, o despagubire pentru neîndeplinirea obligatiilor contractuale de catre **B**.

Prin urmare, suma de **000 EURO** primita de societate conform Contractului de tranzactie reprezinta, în substanta economica, o despagubire/o suma solicitata pentru neîndeplinirea obligatiilor contractuale, suma ce nu se include în baza de impozitare conform art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, fiind în afara sferei TVA.

Fata de aplicabilitatea art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au retinut urmatoarele:

*Pag. 8: „Contractul de tranzactie incheiat intre **X** si **B** (**B**) are drept obiect angajamentul acestora de a inceta un litigiu, astfel incat, din perspectiva TVA nu reprezinta daune interese sau penalizari, dobanzi, compensatii etc., asa cum sunt reglementate de art. 286, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv: „Baza de impozitare nu cuprinde... b) sumele reprezentand daune interese, stabilite prin hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, dupa caz, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate.”*

Aceste constatări au avut la bază următoarele:

- **Antecontractul de vanzare cumparare** incheiat cu **B** (**B**) in data **00.00.2011** nu conține clauze cu privire la rezilierea anticipată a antecontractului de vanzare-cumparare si nu au fost negociate sume datorate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale peste pretul de cumparare a proiectului imobiliar;
- nu au fost incheiate acte aditionale la Antecontractul de vanzare

**cumparare incheiat cu S.C. B (B) in data 00.00.2011;**

- litigiul a fost stins cu acordul partilor, inainte ca o instanta sa se pronunte, printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, astfel ca **suma platita de B (B) catre X a fost stabilita de parti si nu printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila.**

- la momentul incheierii contractului de tranzactie, care are drept obiect exclusiv stingerea unui litigiu intre X si B (B), **nu exista un alt contract in derulare.**

Din aceste constatări reiese că organele de inspecție fiscală au considerat inaplicabile prevederile art.286 alin.(4) lit. b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal pentru ca:

- sumele nu au fost prevazute in Antecontractul de vanzare-cumparare, sau orice alte contracte sau acte aditionale;

- sumele nu au fost acordate în baza unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile.

Societatea susține că art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal face referire nu numai la sumele acordate prin hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, ci in aplicarea acestui articol sunt cuprinse, cu titlu general **orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate.**

Astfel, contestatara susține că art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal este definit întocmai pentru ca acelasi tratament sa fie aplicabil sumelor/operatiunilor avand aceeasi natura, substanta economica - fiind irelevantă forma juridica prin care sumele respective sunt acordate (hotarare judecatoreasca, hotarare arbitrala, înțelegerea partilor, etc.).

De asemenea, se arată că art.286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal **face referire la sumele solicitate si nu la sumele acordate** indicand în acest sens ca actul juridic prin care sumele se acorda nu influenteaza substanta economica a tranzactiei si tratamentul fiscal aplicabil.

Astfel, faptul ca sumele nu au fost acordate în baza unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile nu poate înlatura aplicabilitatea art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala considera ca în acest articol de lege se pot încadra sumele solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale numai în masura în care sunt acordate în baza unei hotarari judecatoresti definitive si irevocabile. Or, la o simpla lecturare a textului art.286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, se observa ca numai pentru sumele reprezentand daune-interese exista mentiunea cu privire la modul prin care sunt stabilite (printr-o hotarare judecatoreasca definitiva), iar în cazul penalizarilor si altor sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, nu exista o asemenea mentiune cu privire la forma prin care acestea sunt stabilite/acordate.

În măsura în care legiuitorul ar fi dorit să limiteze aplicarea art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal la sumele acordate prin hotărâre judecătorească definitivă, atunci textul de lege ar fi precizat expres acest fapt.

Mai mult, faptul că sumele solicitate prin cererea precizatoare și/sau sumele obținute de societate nu sunt prevăzute în Anteacontractul de vânzare-cumpărare nu fac decât să confirme că aceste sume au fost percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate conform art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea susține că un efect al Contractului de tranzacție (conform art. 11 din acesta) este că Anteacontractul este considerat reziliat la data de **00.00.2012** „Ca efect al prezentului Contract de Tranzacție, Partile convin că Anteacontractul a încetat la data la care **B** a transmis către **X** Declarația de Rezoluțiune (declarația de rezoluțiune din **00 00 2012**).”

Prin urmare, sumele obținute în baza Contractului de Tranzacție nu sunt pentru livrarea unor bunuri sau prestarea unor servicii conform Anteacontractului de vânzare-cumpărare, ci sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Astfel, contestatara concluzionează că în conformitate cu realitatea și substanța economică **sumele au fost solicitate de societate pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale**, iar **B** a acceptat acordarea unei părți din sumele solicitate, impunând totuși anumite condiții (precum renunțarea la orice drepturi litigioase și neasumarea răspunderii), **asa cum s-au materializat în Contractul de tranzacție din 00.00.2018**.

**În condițiile în care prin acest Contract de tranzacție s-au stabilit într-adevăr concesii reciproce**, însă numai **B** s-a obligat la plata unei sume de **000 EURO** către societate, în substanța economică, o mare parte au fost acceptate la plata de către **B** sub prezumția unei neîndepliniri a obligațiilor contractuale.

Faptul că **B** a impus condiții secundare pentru plata acestor sume (renunțarea la orice drepturi litigioase și neasumarea răspunderii) nu schimbă încadrarea sumelor din sume acordate societății urmare solicitării pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale în sume acordate pentru o prestare de servicii ce ar consta în renunțarea la litigiu.

**În ceea ce privește cuantumul sumei stabilite prin Contractul de tranzacție**, organele de inspecție fiscală au constatat:

„[pag. 9] Astfel, dacă ar fi să analizăm componenta sumei de **000 lei** solicitată de **X** prin Cererea precizatoare din **00 00 2017**, am constatat că suma stabilită drept obligație de plată a **B**, respectiv **000 euro (000 lei)** reprezintă echivalentul în euro a obligațiilor de plată solicitate de **X** cu titlu de: lucrări de construcții, costuri suplimentare și profit nerealizat, luând în calcul și suma de **000 euro** cu titlu de avans la data de **00.00.2011**.”

Referitor la această constatare societatea susține că este incorectă, speculativă și nesustenută de orice fel de argumente sau dovezi întrucât:

În primul rând:

- afirmațiile organelor de inspecție fiscală că suma globală (000 EURO) aferentă tranzacției este compusă din diferite valori (costuri, profit nerealizat, valoarea de piață a lucrărilor) este eronată, dat fiind specificul operațiunii de tranzacție. Astfel, prețul de 000 EURO pentru tranzacție a fost stabilit urmare unor negocieri, prin concesiuni reciproce ale părților lor, **suma nefiind alocată/individualizată în mod specific unor anumite elemente componente din sumele solicitate de societate prin cererea precizatoare**. De altfel, chiar și dacă se analizează prețul tranzacției reiese că acesta are o valoare fixă, rotundă, forfetară ceea ce constituie un indiciu că acest preț nu a fost stabilit printr-o însumare a sumelor solicitate prin cererea precizatoare (unde sumele au fost stabilite precis, fie în lei fie, în euro, cu conversia în lei utilizând cursuri valutare specifice).

- așa cum reiese din Contractul de tranzacție, suma de 000 EURO a fost acordată cu condiția renunțării la toate drepturile care fac obiectul dosarului nr. 000/2014 sau drepturile legate de Anteacontract, nu numai pentru renunțarea la anumite elemente particulare din pretențiile exprimate prin dosar.

- considerarea sumei de 000 EURO ca fiind aferentă doar anumitor elemente solicitate de societate prin cererea precizatoare, conform abordării organelor de inspecție fiscală, este lipsită de orice raționament și neconcordanță cu realitatea.

În al doilea rând:

- organele de inspecție fiscală s-au rezumat la a face această afirmație însă fără a furniza argumente, detalii sau probe necesare, încălcând astfel următoarele prevederi: **art.73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală: „Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii” și Instrucțiunile privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice aprobate prin Ordinul nr.3710/2015:**

*„Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la raportul de inspecție fiscală se anexează situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare fundamentării și susținerii constatărilor, acestea făcând parte integrantă din raportul de inspecție fiscală. ”*

Astfel, societatea susține că aceasta trebuia susținută/fundamentată printr-un calcul efectiv prezentat în raportul de inspecție fiscală, fiind insuficientă înscrierea foarte generală a elementelor avute în vedere, fără a arăta exact cum a fost efectuat acest calcul, **în special luând în considerare că însumarea valorilor indicate nu concorda cu prețul tranzacției**.

Deși aceste aspecte au fost prezentate și prin punctul de vedere față de proiectul de raport de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au considerat necesar să furnizeze informații sau detalii suplimentare care să susțină cele afirmate.

Ca urmare, **suma de 000 EUR:**



- nu a fost acordata pentru elemente particulare prevazute in cererea precizatoare, ci a fost acordata pentru renuntarea la totalitatea pretentiilor societății;
- este materializarea negocierilor dintre parti pornind de la sumele solicitate prin cererea precizatoare pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale;
- este peste preturile/tarifele negociate pentru livrarea de bunuri / prestarea de servicii conform Antecontractului de vanzare-cumparare, aceste elemente confirmand incadrarea in prevederile art.284 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal.

De asemenea, cu privire la aplicabilitatea prevederilor art. 284 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au precizat:

*”[pag. 9-10] „De asemenea, asa cum rezulta din ultimele cazuri care au facut subiectul interpretarii C.J.U.E. se ridica problema modificarii modului de abordare a prevederilor art. 286, alin. (4), lit. b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, sumele primite drept despagubire nefiind in toate cazurile privite drept sume care nu se cuprind in baza impozabila a TVA.*

*In acest sens invocam jurisprudenta C.J.U.E., respectiv Cauza C-295/17, MEO, care se refera la un caz specific, respectiv al unui contract de telecomunicatii care prevedea o perioada minima de contractare acordand clientilor conditii avantajoase sub forma de rate lunare de abonament mai reduse.*

*Aceste contracte prevad de asemenea ca, in cazul dezactivarii produselor si serviciilor prevazute in acestea inainte de expirarea perioadei minime de contractare convenite, la cererea clientilor sau pentru un motiv care le este imputabil, MEO (prestatorul) are dreptul la o despagubire corespunzatoare valorii taxelor de abonament lunar convenite inmultite cu diferenta dintre perioada minima de contractare prevazuta in contract si numarul de luni in care s-a realizat prestarea de servicii.*

*C.J.U.E. a decis in acest caz ca, Directiva TVA trebuie interpretata in sensul ca, **suma prestabilita** perceputa de un operator economic in cazul rezilierii anticipate de catre clientul sau, pentru un motiv imputabil acestuia din urma, a unui contract de prestari de servicii care prevede o perioada minima de contractare, **suma care corespunde ce000 lei pe care acest operator ar fi primit-o in restul perioadei respective in lipsa unei astfel de rezilieri**, trebuie sa fie considerate drept **remuneratie pentru o prestare de servicii efectuata** cu titlu oneros si supusa ca atare acestei taxe.*

*C.J.U.E. revine si in cauza C-242/2018, UniCredit Leasing, cu o interpretare similara, confirmand astfel ca in acceptiunea sa nu orice suma incasata pentru neindeplinirea unui contract se exclude din baza impozabila a TVA.*

*In cazul de fata s-a constatat ca, in cadrul contractului de leasing financiar, locatorul se angajase sa cumpere un teren desemnat de client, sa construiasca o cladire pe acest teren si sa puna totul la dispozitia locatarului. În*

*schimb, locatarul trebuia sa plateasca o rata de leasing lunara in cuantum de 833,73 de euro, respectiv 11 ani, pentru finantarea operatiunii. Printr-un acord din 29 octombrie 2010, partile au constatat de altfel ca a fost finalizata constructia bunului dat in leasing.*

*C.J.U.E. a stabilit ca, intr-un contract precum cel in discutie in litigiul principal, contraprestatia pentru cuantumul platit de locatar locatorului este constituita din dreptul locatarului de a beneficia de executarea de catre acest operator a obligatiilor precise care decurg din contract, chiar daca locatarul nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept pentru un motiv care ii este imputabil.*

*Rezulta astfel ca, trebuie sa se considere ca suma datorata in caz de reziliere anticipate face parte din **cuantumul total pe care locatarul se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre locator a obligatiilor sale contractuale.***

*Prin urmare nu conteaza daca locatarul a dispus sau nu a mai dispus de bun de la data rezilierii contractului, din moment ce locatorul i-a oferit locatarului posibilitatea de a beneficia de prestatii care decurg din contract, incetarea acestora nefiindu-i imputabila.” (...)*

*”Din interpretarea C.J.U.E. in cauza C-242/2018, ar rezulta ca in cazul societatii verificate, contraprestatia pentru cuantumul platit de **B (B)** catre **X** ar fi constituita din dreptul **B (B)** de a beneficia de executarea de catre **X** a obligatiilor precise care decurg din contract, chiar daca **B** nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept, pentru un motiv care ii este imputabil (neindeplinirea obligatiilor contractuale ce reveneau **B** fiind unui din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul).*

*In speta de fata, chiar daca nu exista un consum efectiv, respectiv chiar daca nu a avut loc transferul constructiei sau a altor lucrari in beneficiul S.C. **B (B)**, **suma achitata de B face parte din cuantumul total pe care se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre X a lucrarilor de constructii efectuate pentru edificarea proiectului imobiliar de tip complex comercial iar unui din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul a test neindeplinirea obligatiilor contractuale de catre B.**”*

Față de aceste constatări, societatea susține următoarele:

Atat în cauza C-295/17 MEO cat si în cauza C-242/2018 UniCredit Leasing, în discutie sunt sumele receptionate pentru **prestari de servicii**, iar, în cazul de fata Antecontractul de vanzare-cumparare între societate si **B** era pentru **livrarea unui bun imobil.**

In aceasta privinta organele de inspectie fiscală precizeaza urmatoarele:

*”Desi societatea precizeaza ca obiectul antecontractului de vanzare cumparare era vanzarea cumpararea unui imobil si nu executarea lucrarilor de constructie si pretul de **000** euro reprezinta contravaloarea livrarii unei constructii, nu contravaloarea unei prestari de servicii constand in executarea unor lucrari de constructie, **mentionam ca in situatia in care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra constructiilor rezultate, are loc o***

***prestare de servicii in sensul art. 271, alin. (1) din Codul fiscal. "***

Față de aceste precizări societatea invocă prevederile pct.7 alin.(17) din Normele metodologice de aplicare a art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***"În cazul contractelor de construire, al antecontractelor de vânzare-cumpărare și al contractelor de promisiune de vânzare a unui imobil neconstruit, finalizate prin transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate prin contract de vânzare-cumpărare, se considera ca are loc o livrare de bunuri imobile in sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal. In cazul in care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate, are loc o prestare de servicii in sensul art. 271 alin. (1) din Codul fiscal."*** și susține că teza a doua a punctului 7 alin.(17) se refera la contractele care se finalizeaza fara transferul dreptului de proprietate, precum contractele în care dreptul de proprietate asupra constructiei a apartinut de la bun inceput beneficiarului (contractele de antrepriza, unde furnizorul realizeaza o constructie ce apartine de la bun început beneficiarului) - o astfel de operatiune reprezentand, în substanta economica, o prestare de servicii de constructie si nu o livrare de bunuri, întrucat se finalizeaza fara transferul dreptului de proprietate.

De asemenea, se arată că teza a doua a punctului 7 alin.(17) din același act normativ nu se refera la contracte ce au ca obiect transferul dreptului de proprietate dar care nu se mai finalizeaza (în acest caz neavand loc o operatiune în sfera TVA), precum în cazul societatii.

Or, în cazul societatii, singurul scop al antecontractului de vânzare cumpărare consta în transferul dreptului de proprietate asupra constructiei B, astfel ca operatiunea, în masura în care s-ar fi realizat, ar fi reprezentat o livrare de bunuri conform primei teze a pct.7 alin. (17) din Normele de aplicare a art.270 din Codul fiscal. Faptul ca aceasta tranzactie nu s-a finalizat nu o transforma intr-o prestare de servicii.

Societatea susține că aceeași interpretare au avut-o organele de inspectie fiscală și în legatura cu achizitia de la A considerand ca întrucat transferul dreptului de proprietate nu operase inca la momentul inspectiei, operatiunea reprezenta o prestare de servicii invocand in mod eronat prevederile pct. 7 alin. (17) din Normele de aplicarea Codului fiscal.

Totodată, prin contestație se arată că in cauza C-295/17 MEO si cauza C-242/2018 Uni Credit Leasing, in discutie sunt sumele receptionate pentru rezilierea anticipată a contractului de catre beneficiar, ***în conditiile in care aceste sume datorate pentru rezilierea anticipată au fost prestabilite de la bun inceput de catre parti, la momentul intrarii in contract.***

Acest factor a fost crucial in determinarea CJUE, intrucat, **pentru a constitui o prestare de servicii cu plata, este necesar ca sumele platite sa fie contraprestatia efectiva a unui serviciu individualizabil:**

- Par. 49 din hotararea CJUE in cauza C-295/17 MEO: *"In ceea ce priveste*

**conditia ca sumele platite sa reprezinte contrapartida efectiva a unui serviciu care poate fi individualizat, trebuie subliniat ca serviciu/prestat, precum si suma facturata clientului in caz de reziliere a contractului pe parcursul perioadei minime de contractare sunt deja stabilite in momentul incheierii contractului”**

- Par.75 din hotararea CJUE in cauza C-242/18 UniCredit Leasing: **”In continuare, in ceea ce priveste conditia referitoare la faptul ca sumele platite constituite contraprestatia efectiva a unui serviciu individualizabil, trebuie amintit ca, intr-o situatie precum cea in discutie in litigiul principal, obligatiile care ii revin locatorului si cuantumul facturat locatarului in cazul rezilierii anticipate a contractului au fost stabilite cu ocazia incheierii acestui contract.”**

Or, aceasta conditie a fost considerată indeplinită in cele două cazuri invocate de organele de inspecție fiscală tocmai datorită faptului ce suma datorată in caz de reziliere anticipată **facea parte integranta din cuantumul total pe care locatarul se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre locator a obligatiilor sale contractuale** (faptul că suma a fost stabilită in prealabil de către părți).

Spre deosebire de situatiile de fapt fiscale in cauzele C-295/17 MEO si C-242/2018 UniCredit, in Antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre societate si **B** nu s-a stabilit care ar fi cuantumul sumei la care este indreptatita societatea in caz de rezolutiune anticipată a contractului.

In cazul de față, nici sumele solicitate de societate prin cererea precizatoare (**000 lei**), nici sumele stabilite prin Contractul de tranzactie (**000 EUR**) nu au fost stabilite de catre parti la momentul intrarii in Antecontractul de vanzare-cumparare (000 EUR).

De asemenea, in cele două cazuri, avand in vedere modul in care sumele datorate in caz de reziliere anticipată au fost stabilite, **substanta economica a operatiunii era diferita:**

- in cauza C-295 /17 MEO (par. 42) *plata sumei datorate pentru nerespectarea perioadei minime de contractare permite MEO sa obtina in principiu, aceleasi venituri precum in cazul in care clientul nu ar fi reziliat contractul in mod prematur, iar*

- in cauza C-242/18 UniCredit (par.73) *plata sumei datorate in cazul rezilierii anticipate a contractului permite locatorului sa incaseze aceleasi venituri ca cele pe care le-ar fi incasat in lipsa acesteia.*

Astfel, în cele doua cazuri invocate de organele de inspecție fiscală, intrucat cuantumul sumei la care prestatorul era îndreptatit în caz de reziliere și asigura aceleasi venituri ca si în cazul nerezilierii, atunci nu poate fi vorba despre o despagubire (care presupune existenta unui prejudiciu), iar substanta economica a operatiunii nu sufera schimbare (suma în fapt fiind achitata în aceste doua cazuri pentru dreptul achizitorului de a beneficia de prestatii).

In cazul societatii, se arată că **sumele solicitate de societate prin cererea precizatoare (000 lei) si sumele stabilite prin Contractul de**

**tranzactie (000 EUR) sunt diferite, atat in cuantum, cat si in natura de sumele stabilite de parti in Antecontractul de vanzare-cumparare (000 EUR).**

Deși, organele de inspecție fiscală considera ca suma achitata de B ar face parte din cuantumul total pe care se angajase sa îl plateasca catre societate pentru executarea lucrarilor de constructie trebuie subliniate următoarele:

- obiectul Antecontractului de vanzare-cumparare, era vanzarea-cumpararea unui imobil si nu executarea lucrarilor de constructie;
- pretul de 000 EUR reprezinta contravaloarea livrării unei constructii, nu contravaloarea unei prestari de servicii constand în executarea unor lucrari de constructie (asa cum prevede pct.7 alin.(17) din Normele de aplicare a Codului fiscal nu se refera la situatia contractelor ce au ca obiect transferul dreptului de proprietate, dar care nu se finalizeaza).

De asemenea, prin contestație se arată că organele de inspecție fiscală au doua abordari contradictorii si inconsecvente:

- **pe de o parte**, afirma ca pretul contractului platit de B reprezinta suma achitata pentru angajamentul de a stinge litigiul ce a facut obiectul dosarului nr.000/2014 - altfel spus, **aceasta ar fi o prestare de sine statatoare** (constand în *angajamentul de a tolera o actiune ori situatie*), independentă fata obligatiile stabilite prin Antecontractul de vanzare-cumparare;
- **pe de alta parte**, afirma ca din interpretarea CJUE în cauza C-242/2018, suma achitata ar reprezenta contraprestatia pentru dreptul de a beneficia de executarea obligatiilor de catre X - altfel spus **suma achitata ar fi fost inclusa de la bun inceput in valoarea livrării de bun imobil conform Antecontractului de vanzare-cumparare si astfel se include in baza impozabila a acestei livrari** (concluziile în cauzele MEO si UniCredit Leasing fiind în sensul în care sumele retinute cu titlu de penalitate în fapt **fac parte din contravaloarea prestării de servicii conform contractului** - din moment ce componenta de penalitate a fost stabilită de parti de la bun început).

Or, în vederea stabilirii tratamentului din perspectiva TVA, o suma achitata/incasata nu poate fi simultan contravaloarea unei *prestari de servicii distincta* (constand în angajamentul de a tolera o actiune/situatie) dar si parte din contravaloarea agreata a unei livrari de bunuri/prestari de servicii.

Aceasta abordare denota neintelegeria implicatiilor hotararilor CJUE in cauzele C-242/2018 UniCredit Leasing si C-295/2017 MEO de catre organele de inspectie fiscala, sau denaturarea întelesului acestora pentru a sustine în aparenta abordarea de a include operatiunea în sfera TVA.

Coroborand faptul ca partile au agreat rezilierea contractului în data de **00.00.2012**, cu renuntare la orice pretentii si drepturi, cu faptul ca constructia a fost livrata catre A, **este incontestabil faptul ca sumele incasate de societate in baza Contractului de tranzactie nu reprezinta remuneratia pentru orice fel de prestatie in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, ci reprezintă sume solicitate pentru neindeplinirea obligatiilor**

### **contractuale de catre B, peste preturile / tarifele negociate.**

Astfel aprecierile CJUE in cauza C-295/17 MEO si C-242/2018 UniCredit nu afecteaza aplicabilitatea prevederilor art. 286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal asupra sumelor incasate de societate de la **B** în baza Contractului de tranzactie.

Prevederile art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, chiar daca ar fi aplicabile, reprezinta o **regula generala**, prin care se determina cu caracter general, ce poate reprezenta o prestare de servicii, in timp ce elementele de la art. 286 alin.4) lit.b) din Codul fiscal reprezinta o **exceptie**.

Or, „*Specialia generalibus derogant*” este unul din principiile de drept preluate inclusiv de legislatia fiscala, ceea ce face ca regula speciala instituita la art. 286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal sa prevaleze regulii generale stabilite la art. 271 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.

In masura in care operatiunea se incadreaza in prevederile exceptiei de la art. 286 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal, ea va urma acest tratament fiscal, fiind irelevant daca aceasta operatiune se poate incadra, in acelasi timp, si in prevederile generale prevazute la art. 271, alin. (3), lit. c) din Codul fiscal. Altfel spus, pentru ca abordarea organelor fiscale (*de a include sumele achitate de B conform contractului de tranzactie in sfera TVA*) sa fie valida, ar fi necesar ca in acelasi timp suma sa reprezinte contraprestatia pentru o *prestare de servicii* conform art. 271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal si suma sa nu fie solicitata pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale, peste preturile si/sau tarifele negociate conform art. 286 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Din punctul de vedere al societății reiese nu numai ca este aplicabila exceptia prevazuta la art. 286 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal **dar, mai mult, aceasta operatiune nu ar putea reprezenta o prestare de servicii conform art. 271 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.**

### **În ceea ce privește angajamentul de a renunța la litigiu, acesta nu este o prestare de serviciu sau o operatiune impozabila din perspectiva TVA**

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au apreciat ca operatiunea consta in stingerea unui litigiu, care ar reprezenta o prestare de servicii conform art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal si pentru care societatea ar avea obligatia de a colecta TVA.

În susținere contestatara arată că pentru ca societatea sa fie obligata la plata TVA, este necesar ca, mai intai, operatiunea în cauza sa reprezinte o operatiune impozabila conform art.268 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*”Din punctul de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

a) *operatiunile care, in sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o **prestare de servicii**, in sfera taxei, **efectuate cu plata;***

[...]

d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 269 alin. (2).**

De asemenea, conform art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberate sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Conform art. 2267 alin. (1) din Noul Cod Civil, **"tranzactia este un contract prin care partile previn sau sting un litigiu, inclusiv in faza executarii silite, prin concesi sau renuntari reciproce la drepturi ori prin transferul unor drepturi de la una la cealalta."**

Astfel, se arată că, Contractul de tranzactie are un regim juridic distinct de *tranzactiile comerciale*, care presupun, infaptuirea unor acte de comert, cum ar fi cumpararea-vanzarea de bunuri, efectuarea de lucrari, prestarea de servicii.

Cu toate acestea, organele fiscale descriu in mod inexplicabil tranzactia ca fiind o tranzactie comerciala (pag. 10 din RIF), în condițiile în care **prestarile de servicii** sunt definite din perspectiva TVA ca fiind *„orice operatiune care nu constitute livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 270."*

Pentru exemplificare, art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal mai aduce urmatoarele clarificari:

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

**c) angajamentul de a nu desfasura o activitate economica, de a nu concura cu alta persoana sau de a tolera o actiune ori o situatie;"**

Organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunea reprezinta **angajamentul [...] de a tolera o actiune ori o situatie** or, conform DEX 2009, verbul *a tolera* are urmatoarea definitie:

*„A ingadui, a permite o situatie, un fapt (nepermis); a trece cu vederea. A admite, a suporta."*

**Tolerarea implica abtinerea de la luarea de masuri pentru remedierea faptelor sau situatiilor în mod normal nepermise.** In context comercial si juridic, un angajament de a tolera o actiune ori o situatie este solicitat si acordat numai atunci cand aceste actiuni sau situatii *necesita* o permisiune legala, îngaduire expresa din partea unei persoane.

Prin urmare, prevederile art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal se refera la **actiunile sau situatiile** care pot face obiectul unei permisiuni legale din partea unei persoane.

**Or, în cazul în speță, prin Contractul de tranzactie se stinge un litigiu. Ca urmare a stingerii unei situatii litigioase, partile nu sunt puse în situatia de a tolera o actiune sau o situatie.**

Mai mult, societatea susține ca operatiunea de *renuntare la*

*drepturi/renuntare la litigii* nu poate reprezenta, în principiu, o prestare de servicii de sine statatoare sau o operațiune impozabilă conform art.268 din Codul fiscal, din moment ce **in sine, nu reprezintă o activitate economica si nici nu rezulta dintr-o activitate economica.**

În măsura în care *renunțarea la litigii* ar reprezenta activitate economica/prestare de servicii, atunci persoanele fizice ar putea deveni prestatori de servicii și persoanele impozabile în înțelesul TVA în situația în care primesc sume de bani în schimbul renunțării la litigii, indiferent dacă aceste litigii au ca obiect, spre exemplu, aspecte de drept civil (divorturi, mosteniri, etc.).

**De asemenea, contestatara susține că operațiunea este în afara sferei TVA - lipsa unui consum efectiv**

În susținere invocă prevederile art.11 alin.(11) din Codul fiscal conform căroră:

*"În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene." și ale art.1 alin.(2) din Directiva 2006/112, „principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unui impozit general de consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este perceput impozitul”, precum și concluziile Avocatului General Juliane Kokott în cauza C-295/17 MEO, care, la par.28 precizează „Ca taxa generală de consum, taxa pe valoarea adăugată are ca scop taxarea capacității financiare a consumatorului, sub forma cheltuirii de active în scopul obținerii unui beneficiu consumabil (bun sau serviciu).”*

Astfel, societatea arată că TVA este un impozit general pe consum, **altfel spus, pentru ca TVA să fie aplicabil, trebuie să poată fi identificat un beneficiu consumabil (sub forma unui bun sau serviciu).**

În acest sens, contestatara invocă prevederile Hotărârii și rationamentului Curții de Justiție a Uniunii Europene **în cazurile C-215/94 Mohr și C-384/95 Landboden**, prin care s-a stabilit că angajamentul de a renunța la producția de lapte respectiv de a nu cultiva o parte din terenul arabil, contra unor sume acordate de autorități **nu reprezintă o prestare de servicii cu plată.**

În cazurile indicate, contribuabilul se angajă să nu desfășoare o activitate economica (cultivarea de cartofi, respectiv producția de lapte), or, în cazul societății nu există asemenea angajament cu privire la o activitate economica, ci există un angajament cu privire la renunțarea la/stingerea unui litigiu prin care se solicită sume pentru neîndeplinirea unor obligații contractuale.

Din par.20 din Hotărârea CJUE în cazul C-384/95 Landboden, rezultă că pentru a analiza dacă o operațiune reprezintă o prestare de servicii, trebuie luată în considerare natura operațiunii: **pentru ca o operațiune să fie în sfera TVA, este necesar ca aceasta să implice un consum.**

Conform Opiniei Avocatului General în cauza C-384/95 Landboden:



- P. 22: [...] o livrare de bunuri de catre o persoana impozabila intotdeauna implica consum indiferent de utilizarea data bunurilor, daca exista. Consumul in contextul TVA nu inseamna utilizarea efectiva ci doar achizitia dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar. Acolo unde bunurile trec mai departe in lantul comercial, acestea trebuie sa fie supuse TVA – ar fi irealizabil daca autoritatile fiscale ar trebui sa determine daca a existat o utilizare efectiva a bunurilor.”

- P. 24 - 25: „Pozitia in ceea ce priveste serviciile este, totusi, mai complexa. Serviciile sunt definite in mod rezidual in Directiva ca „orice tranzactie care nu constituie o livrare de bunuri. Achizitia unui serviciu este mai dificil de verificat decat achizitia bunurilor. **Orice plata, cu exceptia posibila a unui cadou, va avea conditii atasate, a caror indeplinire ar putea fi descrise, printr-o utilizare creativa a limbajului, ca fiind un serviciu.**”

Pentru a determina daca un serviciu a fost furnizat in intelesul Directivei, cu toate acestea, este necesar sa fie examinata tranzactia in lumina scopului si caracteristicilor sistemului comun de TVA. Articolul 2 din Prima Directiva prevede:

„Principiul sistemului comun de TVA implica aplicarea asupra bunurilor si serviciilor unei taxe pe consum **exact proportionala cu pretul bunurilor si serviciilor, oricare ar fi numarul de tranzactii care au loc in procesul de productie si distribuite inainte de stadiul la care este impozitul este aplicat.**”

Asupra fiecarei tranzactii, Taxa pe Valoarea Adaugata, calculată asupra pretului bunurilor si serviciilor la rata aplicabila asupra unor asemenea bunuri sau servicii, va fi datorata dupa deducerea cuantumului Taxei pe Valoarea Adaugata suportata direct de catre diferitele componente de cost”.

Astfel, prin contestatie se arata ca trebuie retinut ca **taxa pe valoarea adaugata reprezinta o taxa generala pe consumul bunurilor si serviciilor, si pentru a fi în sfera TVA, o operatiune trebuie sa implice un consum.** Realizarea unei plati ca urmare a îndeplinirii unor conditii nu este întotdeauna un serviciu, chiar daca, printr-o „*utilizare creativa*” a limbajului o asemenea operatiune ar putea fi descrisa ca un serviciu.

De asemenea, societatea **invocă cauza C-409/98 Mirror pic**, prin care s-au analizat implicatiile TVA ale unei tranzactii în care un chirias (Mirror pic) primeste o suma de bani de la proprietar, ca stimulent pentru încheierea unui contract de închiriere. Fata de aceasta situatie: guvernul Marii Britanii a argumentat ca Mirror Group pic presta un serviciu ce consta in **angajamentul de a intra intr-un contract de inchiriere.**

**CJUE a respins aceasta abordare si a stabilit, ca, in fapt „O persoana care nu are initial un interes in proprietatea imobiliara si care intra intr-un contract de inchiriere pentru proprietatea imobiliara cu proprietarul si/sau accepta acordarea unei inchirieri a proprietatii in schimbul unei sume de bani platite de catre proprietar, nu efectueaza o prestare de servicii conform art. 13B(b) din Directiva a Sasea.”**

Prin urmare, nu orice plata care are atasate conditii reprezinta o prestare de servicii, spre exemplu, **simpul angajament al unui viitor chirias de a intra**

**intr-un contract de inchiriere in schimbul unei sume de bani, nu reprezinta o prestare de servicii.**

De asemenea, plata unor *dobanzi de intarziere* ar putea fi exprimata creativ drept remuneratia pentru o prestare de servicii ce consta in *angajamentul creditorului de a tolera plata cu intarziere a sumelor datorate*, desi aceste elemente **sunt in afara sferei TVA conform art. 286 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, iar jurisprudenta CJUE a stabilit in mod clar ca aceste sume nu sunt contraprestatia unei prestatii.**

Contestatară prezintă în susținere și **cauza C-277/05 Societe thermale d'Eugenie-les-Bains** care stipulează:

*„Daca, in ipoteza unei executari normale a contractului, arvuna este dedusa din pretul serviciilor prestate de exploatantul structurii hoteliere si este, asadar, supusa TVA-ului, **retinerea arvunei in cauza din actiunea principală este, in schimb, consecinta exercitarii de catre client a posibilitatii de renuntare care i-a fost oferita si are rolul de despagubire pentru respectivul exploatant ca urmare a renuntarii. O astfel de despagubire nu constituie o plata pentru o prestatie si nu face parte din suma la care se aplica TVA-ul (a se vedea in acest sens, in ceea ce priveste majorarile de intarziere, Hotararea din 1 iulie 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec., p. 2527, punctele 8-11). [...]***

*In plus, regula conform careia, in cazul in care neexecutarea contractului are loc din vina exploatantului structurii hoteliere, restituirea are ca obiect o suma dubla fata de suma platita cu titlu de arvuna sustine calificarea acesteia ca despagubire forfetara pentru reziliere, iar nu ca plata a unei prestatii. Intr-adevar, intr-o astfel de situatie, clientul respectivului exploatant nu executa, in mod vadii, nicio prestatie in beneficiale acestuia.*

***Intrucat plata arvunei nu constituie plata perceputa de un exploatant al unei structurii hoteliere in contraprestatie efectiva a unui serviciu autonom si care poate fi individualizat prestat clientului sau, pe de o parte, si intrucat retinerea arvunei ca urmare a renuntarii acestui client are ca obiect repararea consecintelor neexecutarii contractului, pe de alta parte, trebuie sa se considere ca nici plata arvunei, nici retinerea acesteia, nici restituirea ei in suma dubla nu fac obiectul articolului 2 punctul 1 din A sasea directiva.***

Ca urmare a celor retinute de catre CJUE rezultă că **sumele platite in legatura cu neexecutarea unui contract nu intra in sfera TVA, in masura in care aceste sume au ca scop economic, in fapt, acoperirea unui prejudiciu cauzat de neexecutarea contractului si nu asigurarea unui venit minim pentru o anumita perioada contractuala (precum in cauzele C-295/17 MEO si C-242/18 UniCredit Leasing).**

Similar cu cele prezentate în cauzele CJUE societatea susține că sumele solicitate ca urmare a neindeplinirii unor obligatii contractuale si acordate de **B** cu conditia unui angajament al societatii de a renunta la un litigiu nu reprezinta contravaloarea unei prestari de servicii, iar descrierea alternativă a situatiei

drept angajamentul de a renunța la litigiu în schimbul unei sume de bani nu transformă operațiunea într-o prestare de servicii.

Totodată, în cazurile C-384/95 Landboden și C-215/94 Mohr, CJUE a reținut că operațiunile nu sunt în sfera TVA, din moment ce acestea nu conduc la un consum:

- P. 26: „*Tranzacția în cazul de față nu se încadrează în această definiție. Nu există un consum. Fermierul nu furnizează bunuri către un consumator, nu furnizează servicii către un consumator identificabil și nu furnizează un beneficiu capabil să formeze o componentă de cost al activității unei alte persoane în lanțul comercial.*”

- P. 28: „*Nici fermierii care continuă să producă lapte nu pot să fie priviți drept consumatori ai unui serviciu furnizat de către fermierii care încetează producția. Poate fi adevărat că ei primesc un beneficiu în măsura în care programul de încetare stabilit prin Regulamentul Nr. 1336 / 96 le permite să rămână pe piață fără să suporte reducerea veniturilor care ar fi rezultat din reducerea prețurilor. Cu toate acestea, acest beneficiu este atât speculativ cât și necuantificabil.[...]*”

Astfel, un consum presupune, *printre altele*, existența unui beneficiu, iar acest beneficiu trebuie să facă parte din costurile activității unei alte persoane în lanțul comercial. Mai mult, un asemenea beneficiu trebuie să fie determinabil și cuantificabil.

De asemenea, se invocă cauza CJUE **C-102/86 Apple and Pear Development Council**, conform căreia o prestare de serviciu în înțelesul Articolului 2 din Directiva a Sasea este realizată „cu piață” numai dacă există o legătură directă între serviciul furnizat și contravaloarea primită:

- P. 1.5: „*Mai mult, nu există, o legătură, între nivelul beneficiilor pe care crescătorii individuali le obțin de la serviciile furnizate de către Consiliul de Dezvoltare și quantumul cotizatiei obligatorii pe care sunt obligați să le plătească conform Ordinului 1980. [...]*”, astfel că, pentru ca o prestare de servicii să fie „cu piață” (condiție necesară pentru a fi în sfera TVA), este necesar să existe o legătură directă între nivelul beneficiilor dobândite și nivelul contravalorii primite.

Revenind la situația particulară a Contractului de tranzacție, societatea susține că nu are loc un consum în înțelesul Directivei de TVA, întrucat:

- tranzacția are ca obiect stingerea unui litigiu (ale cărui rezultate puteau varia - fie în favoarea societății, fie în favoarea **B**) iar **B** nu dobândește dreptul de proprietate asupra construcției nefinalizate și nu a beneficiat de vreun serviciu - astfel ca, în fapt, **B**, nu a obținut vreun beneficiu economic din această operațiune. În acest sens, nici organele de inspecție fiscală nu au identificat sau precizat vreun beneficiu consumabil sub forma unui bun sau serviciu, determinabil și cuantificabil la nivelul **B** ca urmare a sumelor achitate în baza Contractului de tranzacție.

- chiar și dacă un asemenea beneficiu economic ar exista pentru **B** (*spre exemplu, sub forma unei posibile evitări a unei plăți a unor sume mai mari în cazul pierderii litigiului*), un asemenea beneficiu ar fi unul pur financiar și nu de

consum (operatiunile de tip „bani pentru bani” nu fac obiectul sistemului TVA), si, mai mult, eventualul beneficiu obtinut ar fi speculativ si necuantificabil în mod obiectiv.

- pretul tranzactiei a fost stabilit de catre parti in mod arbitrar, prin negociere si nu prin raportare la vreun beneficiu consumabil obtinut de **B**. Astfel, chiar si în ipoteza în care operatiunea ar fi o prestare de serviciu, nu exista o legatura directa între beneficiul si contraprestatia primita, astfel ca nu se îndeplineste conditia unei prestari „cu piata”, pentru a fi în sfera TVA.

- în nici un caz o suma precum cea platita de **B** nu reprezinta o componenta de cost al activitatii în lantul comercial al vreunui contribuabil, întrucat nu reprezinta o achizitie care poate contribui la realizarea de operatiuni taxabile si la realizarea de venituri impozabile. O asemenea suma platita în baza Contractului de tranzactie nu se poate regasi în costurile activitatii în lantul comercial, în sensul în care **B** nu ar putea deduce din livrarile efectuate o eventuala taxa pe valoarea adaugata aplicata acestei operatiuni.

Avand în vedere toate aspectele prezentate solicită să se constate ca operatiunea în cauza nu reprezinta o prestare de servicii cu plata în sfera TVA.

Aceste aspecte au fost prezentate si în punctul de vedere fata de proiectul de RIF, la care organele de inspectie fiscala au precizat:

*„Asa cum am prezentat la punctele anterioare, asa cum rezulta si din jurisprudenta C.J.U.E. in cazurile invocate mai sus, chiar daca nu exista un consum efectiv, respectiv transferul constructiei sau a altor lucrari in beneficiul S.C. B (B), suma achitata de B face parte din quantumul total pe care se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre X a lucrarilor de constructii efectuate pentru edificarea proiectului imobiliar de tip complex comercial.”*

Or, aceasta afirmatie este demonstrabil eronata, întrucat:

- Antecontractul de vanzare-cumparare nu contine prevederi cu privire la suma platibila în cazul neîndeplinirii obligatiilor contractuale.

- Valoarea contractului de tranzactie a fost stabilita prin negociere, prin raportare la pozitiiile percepute de parti în litigiu la acel moment.

- Cazurile C-242 / 18 UniCredit Leasing si C-295 / 17 MEO, la care fac referire organele de inspectie fiscala nu au rasfrangere asupra operatiunii analizate, asa cum s-a prezentat în detaliu în contestatie, întrucat, printre altele, fac referire la prestari de servicii, la situatia unor sume prestabilite pentru rezilierea contractului, si la situatia in care sumele achitate au ca scop economic asigurarea unui venit minim pentru durata contractuala',

- Mai mult, în cele doua cauze (C-242/18 si C-295/17 MEO), s-a considerat ca:

- „[...] *contravaloarea quantumului platit de client catre MEO este constituita din dreptul clientului de a beneficia de executare de catre acest operator a obligatiilor care decurg din contractul de prestare de servicii [...];*

- „[...] *contraprestatia pentru quantumul platit de locatar locatorului este constituita din dreptul locatarului de a beneficia de executare de catre acest operator a obligatiilor precise care decurg din contract [...];* Prin urmare în aceste situatii sumele prestabilite au fost achitate pentru obtinerea unui

beneficiu cuantificabil de consum (dreptul de a beneficia de servicii de telefonie, de a folosi bunul în regim de leasing), beneficiu de consum care nu exista în cazul **B**, pentru sumele achitate către societate care au ca efect stingerea unui litigiu inițial de societate ca urmare a nerespectării obligațiilor contractuale de către **B**.

Ca urmare, contestatara susține că, în ceea ce privește operațiunea desfășurată cu **B (B)**:

- sunt aplicabile prevederile art. 286 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal;
- societatea a solicitat sume pentru neindeplinirea obligațiilor contractuale, iar **B** a acceptat acordarea parțială a acestora, impunând ca și condiție renunțarea la litigiu;
- construcția a făcut deja obiectul livrării către **C**, deci sumele obținute nu puteau reprezenta livrarea unei construcții conform Anteacontractului de vânzare-cumpărare, ci doar o despăgubire a societății pentru prejudiciul suferit;
- tratamentul fiscal se stabilește în funcție de substanța economică a operațiunii și nu în funcție de forma juridică a acesteia;
- Hotărârile CJUE în cauzele C-295/17 MEO și C-242/18 UniCredit Leasing nu au răsfângere asupra operațiunii analizate întrucât acestea tratează *prestări de servicii, situația unor sume prestabilite pentru rezilierea contractului, și situația în care substanța economică a sumelor achitate este de a asigura un venit minim pentru durata contractuală*.

Suplimentar, nu sunt aplicabile prevederile art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, operațiunea nefiind în sfera TVA, întrucât:

- societatea nu a fost pusă în poziția de a *tolera* o acțiune sau o situație;
- renunțarea la litigii nu poate reprezenta o prestare de serviciu/activitate economică în sfera TVA;
- sumele aferente contractului de tranzacție nu fac parte din sumele agreeate de societate și **B** prin anteacontractul de vânzare-cumpărare, ci au fost stabilite prin negociere, având în vedere poziția în litigiu;
- nu există un consum efectiv în sfera TVA;
- nu există un beneficiu cuantificabil pentru **B**;
- nu există o legătură între beneficiul **B** și contravaloarea primită de societate.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2020 ce a stat la baza emiterii Deciziei impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2020, de către organele inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, s-au stabilit următoarele:**

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Perioada verificată: **00.00.2018-00.00.2019.**

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor art.128 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Deciziei de reverificare nr. **000/2020**, comunicata societatii in data de **00.00.2020** si Acordului privind delegarea de competentă nr.**000/2020** transmis de D.G.R.F.P.**B** -Administratia ... si a avut ca obiectiv reverificarea taxei pe valoarea adaugata la **X** pentru perioada **00 2018 - 00 2019**.

**X a fost verificata anterior cu privire la modul de constituire, declarare si virare a TVA pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019, fiind emise Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. 000/2019 si RIF nr.000/2019, prin care a fost solutionat decontul de TVA cu suma negativa și optiune de rambursare intocmit pentru luna 00 2019, nr. INTERNT-172777410-000/2019, inregistrat la D.G.R.F.P. P, A.J.F.P. Y - Inspectie fiscala sub nr.000/2019, pentru suma de 000 lei, astfel:**

- TVA solicitata la rambursare **000 lei**;
- TVA nejustificata la rambursare **000 lei**
- TVA cu drept de rambursare **000 lei**.

**Urmare aparitiei unor date suplimentare, care influenteaza rezultatele Raportului de inspectie fiscala nr. 000/2019, respectiv informatii suplimentare rezultate urmare RIF nr.000/2020 si Deciziei nr.000/2019 privind solutionarea contestatiei, s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019.**

Raportul de inspectie fiscala nr. 000/2020 a avut ca obiect refacerea inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA pentru perioada 00 2013 - 00 2018 si s-a efectuat in baza Deciziei nr.000/2019 privind solutionarea contestatiei formulata de X, prin care organul de solutionare a contestatiilor a decis desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru suma de 000 lei si refacerea inspectiei fiscale.

Cu privire la suma de **000 lei** din Decizia de impunere nr. **000/2019**, reprezentand TVA colectata în luna **00 2018** aferenta contractului de tranzactie incheiat intre **X** si **B (B)**, urmare analizei documentelor si informatiilor prezentate atat de societate, cat si de echipa de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei prin Decizia nr. 000/2019 privind solutionarea contestatiei formulate de X a dispus reanalizarea tranzactiei derulate intre cele doua societati din punct de vedere al naturii sumei primite, cat si al momentului in care trebuia emisa factura, in conditiile in care societatea a incasat prețul contractului de tranzactiei in data de **00.00.2019**.

**Urmare refacerii inspectiei fiscale in baza Deciziei nr. 000/2019 privind solutionarea contestatiei formulata de X-in faliment, emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, au fost intocmite Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. 000/2020 si Raportul de inspectie fiscala nr. 000/2020, prin care s-au stabilit urmatoarele:**

- in ceea ce priveste tranzactia derulata cu **C**, aceasta intra sub incidenta prevederilor art.331 alin.(2) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu

modificarile si completarile ulterioare, respectiv reprezinta o operatiune supusa masurilor de simplificare;

- in ceea ce priveste tranzactia derulata cu **B- B**, aceasta intra sub incidenta prevederilor art.271 alin.3 lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv o prestare de servicii constand in angajamentul de a tolera o actiune ori o situatie, pentru care societatea avea obligatia de a calcula si declara TVA colectata, la momentul incasarii pretului tranzactiei (indeplinirea cumulativa a tuturor conditiilor suspensive prevazute in cuprinsul contractului de tranzactie), respectiv luna **00** 2019;

- **cele doua tranzactii trebuie interpretate distinct**, respectiv, pe de-o parte adjudecarea unei imobilizari corporale (vanzare de active), iar pe de alta parte, un angajament de stingere a unui litigiu, inaintea pronuntarii unei sentinte definitive si irevocabile din partea instantei, contra unei sume de bani (**000** euro). La momentul incheierii Contractului de tranzactie dintre **X** si **B**, respectiv **00** 2018, constructia era adjudecata de catre **A** inca din luna **00** 2017.

Pe cale de consecinta, fiecare tranzactie derulata de **X** cu fiecare dintre cei doi clienti, **A** si **B**, este o operatiune independenta, cu obiecte distincte astfel incat, niciuna dintre operatiuni nu poate fi considerata drept accesorie celeilalte.

Urmare refacerii inspectiei fiscale (RIF nr.**000/2020**) cu privire la tranzactia derulata cu **B- B**, nu a fost schimbat tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA, tranzactia fiind incadrata drept o prestare de servicii constand in angajamentul de a tolera o actiune ori o situatie pentru care societatea avea obligatia de a calcula si declara TVA colectata, ci doar momentul la care a intervenit exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, prin Raportul de inspectie fiscala nr. **000/2020**, incheiat urmare Deciziei nr. **000/2019** privind solutionarea contestatiei formulata de **X**-in faliment, emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, s-a constatat ca influenta asupra taxei pe valoarea adaugata din tranzactia derulata cu **B (B)** sunt in perioada **00** 2018 – **00** 2019, perioada verificata prin RIF nr.**000/2019**, impunandu-se astfel reverificarea perioadei.

In conformitate cu prevederile art.117 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, perioada supusa inspectiei fiscale a fost stabilita de organul fiscal in functie de riscul fiscal identificat, respectiv TVA datorata de societate in luna **00** 2019, la indeplinirea cumulativa a tuturor conditiilor suspensive prevazute in cuprinsul contractului de tranzactie.

**In vederea efectuării reverificării, D.G.R.F.P. B - Administratia ... a transmis Acordul privind delegarea de competenta (formular ADC), prin care D.G.R.F.P. P- A.J.F.P. Y a primit delegarea de competenta pentru efectuarea inspectiei fiscale la X in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019.**

Prezenta inspectie fiscala s-a efectuat in conformitate cu prevederile Titlului VII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de TVA dedusa stabilita prin RIF nr.**000/2019** in suma de **000 lei**, urmare reverificarii nu au fost stabilite diferente.

**Fata de TVA colectata stabilita prin RIF nr. 000/2019, urmare reverificarii a fost stabilita la control TVA colectata in suma de 000 lei, consecinta fiscala a urmatoarei constatari:**

Organele de inspectie fiscală au constatat că singura activitate economica desfasurata de **X** a constatat in edificarea proiectului imobiliar „*Construire complex comercial, instalatii interioare si exterioare aferente, platforme si alei de circulatie, imprejmuire și elemente de semnalistica si organizare de santier*” in municipiul **S**, pe terenul concesionat de Primaria Municipiului **S**.

Autorizarea inceperii executarii lucrarilor de „Construire complex comercial, instalatii interioare si exterioare aferente, platforme si alei de circulatie, imprejmuire si elemente de semnalistica si organizare de santier” s-a efectuat de către Primaria Municipiului **S**, in baza autorizatiei de construire nr. **000/2011**.

In luna **00** 2011, in baza Anteacontractului de vanzare-cumparare din data de **00.00.2011**, **X**, in calitate de promitent vanzator, „promite in mod irevocabil sa vanda proprietatea libera si negrevata de orice servituti Complex comercial impreuna cu terenul” clientului sau, **B (B)**, in calitate de promitent cumparator, care „promite in mod irevocabil sa cumpere proprietatea libera si negrevata de orice servituti”.

Potrivit clauzelor Anteacontractului de vanzare-cumparare din **00.00.2011**:  
-pretul de cumparare pentru transferul dreptului de proprietate, exclusiv si liber de orice servituti asupra proprietatii, de la promitentul vanzator catre promitentul cumparator sau afiliatul acestuia, este de **000** euro, fara TVA, respectiv cladire - **000** euro si teren - **000** euro;  
-promitentul cumparator, **B (B)**, va achita, ca si avans, o suma nerambursabila (suma pentru autorizatia de constructie) de **000** euro, fara TVA. Potrivit fisei de cont „4111.01.0971- **B**”, in data de **00 00** 2011, **X** a incasat de la **B (B)** suma de **000 lei**, suma inregistrata in evidenta contabila in rulajele conturilor contabile:

472.29, „Venituri in avans” **000 lei** și 4427.07, „TVA colectata” **000 lei**.

In data de **00.00.2012**, ca urmare a nerespectarii de catre prestatorul **X** a clauzelor Anteacontractului de vanzare-cumparare privind executia lucrarilor de constructii (siguranta lucrarilor de constructie, respectarea termenelor de construire, termenii contractului **E**, conditii suspensive ale Anteacontractului), **B (B)** a notificat **X** cu privire la rezilierea Anteacontractului de vanzare-cumparare incheiat in data de **00.00.2011**.



In luna **00** 2014, impotriva Notificarii de reziliere unilaterala a Antecontractului de vanzare – cumparare, **X** a introdus actiune in instanta impotriva **B**, fiind deschis Dosarul civil nr.**000/2014** aflat pe rolul Tribunalului ... - Sectia IV Civila.

Prin Cererea de chemare in judecata, **X** a solicitat instantei:

- anulara Declaratiei de rezolutiune a Antecontractului de vanzare – cumparare din data de **00.00.2012**;
- sa constate rezolutiunea, din cauza pretinsei neexecutari de catre **B ( B )** a obligatiilor contractuale;
- sa oblige **B (B S.A)** la plata sumei de **000 lei** cu titlu de prejudiciu si a sumei de **000 lei** cu titlu de dobanda legala calculata pana la **00.00.2014**.

Impotriva acestei cereri **B (B)** a formulat intampinare si a solicitat instantei:

- *„sa se constate ca cererea formulata de **X** in sensul rezolutiunii antecontractului este lipsita de obiect, avand în vedere ca Antecontractul a fost deja rezolvit de **B**”;*
- *sa respinga cererea formulata de **X** ca neintemeiata”.*

In anul 2015, in Dosarul civil nr.**000/2014**, Tribunalul ... a dispus efectuarea unor expertize, fiind incheiate Raportul de expertiza tehnica judiciara din data de **00 00** 2016 si Raportul de expertiza contabila judiciara din data de **00.00.2016**, potrivit carora:

- prin Raportul de expertiza incheiat in luna **00** 2016, expertul tehnic judiciar concluzioneaza faptul ca: *„[...] este necesar un punct de vedere tehnic de la o institutie publica independenta, respectiv Universitatea Tehnica in Constructii UTCB-Centrul de cercetare CCSB si Departamentul de Geotehnica in Fundatii. [...] Desi intarzierile lucrarilor au fost cauzate de factori climatici si tehnici credibili, consecintele acestora apreciez ca sunt de natura exclusiv juridica”.*

Raportul de expertiza incheiat in luna **00** 2016 a fost completat cu puncte de vedere ale expertului tehnic judiciar, exprimate la termenele din **00.00.2016** și **00.00.2017**, asupra obiectivelor propuse atat de reclamant (**X**), cat si de parat (**B**).

Prin Raportul de expertiza contabila judiciara incheiat in data de **00.00.2016**, expertul contabil judiciar desemnat de instanta a raspuns obiectivelor propuse atat de reclamant, cat si de parat, in ceea ce priveste valoarea totala a lucrarilor de constructii inregistrate in evidenta contabila de **X**, cat si in diferite faze de executie (inainte de incheierea contractului, la data rezilierii si dupa reziliere), penalitatile aferente incetarii contractului în variantele cu teren si fara teren etc. Ca si in cazul Raportului de expertiza tehnica, si in cazul expertizei contabile judiciare au fost formulate completari la Raportul initial.

In sedinta din **00.00.2016**, urmare solicitarii administratorului judiciar, instanta a dispus intrarea in faliment in procedura generala a **X**, lichidatorul judiciar desemnat fiind **Z**.

In vederea stabilirii valorii de piata a lucrarilor de constructii executate de **X** si inregistrate în evidenta contabila in rulajul debitor al contului contabil 231.43 „Imobilizari in curs Slobozia” in valoare de **000 lei**, administratorul judiciar **Z** a dispus efectuarea reevaluarii acestora.

Potrivit Raportului de evaluare incheiat in data de **00.00.2016** de **D**, reprezentata de dl. **2** in calitate de administrator si evaluator autorizat ANEVAR „(...) *proprietatea imobiliara in curs de executie, de tip complex hipermarket, compusa din 3(trei) constructii nefinalizate (post de transformare, Complex Comercial - stadiul fizic structura si casa de bani - stadiu fizic fundatie, [...] este evaluata la valoarea de piata, fara TVA de 000 euro, echivalentul a 000 lei*”.

La termenul din **00.00.2017** in Dosarul civil nr.**000/2014**, **X** a formulat Cerere precizatoare, prin care a solicitat instantei obligarea **B (B)** la plata sumei de **000 lei (000 lei- 000 lei)**, stabilita astfel:

- (+) **000 lei** reprezinta suma solicitata in instanta de **X**, ca fiind datorata de **B (B)** cu titlu de prejudiciu si dobanzi, calculata astfel:

- (+) **000 lei**: lucrari de constructii efectuate de **X** in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare;

- (+) **000 lei**: dobanda legala aferenta valorii lucrarilor de constructii calculata pana la **00.00.2016**. Totodata, a fost solicitata si dobanda legala pana la plata integrala a debitului;

- (+) **000 lei (000 euro)**: profit nerealizat suferit din cauza rezolutiunii antecontractului;

(+) **000 lei**: dobanda aferenta profitului nerealizat, calculata pentru perioada **00.00.2014 -00.00.2017**. Totodata, a fost solicitata dobanda legala pana la data platii efective a profitului nerealizat;

- (-) **000 lei** reprezinta valoarea cu care **X** a diminuat suma de **000 lei**, solicitata in instanta prin Cererea precizatoare ca fiind datorata de **B (B)**, calculata astfel:

(-) **000 lei (000 euro)** reprezinta valoarea de piata a lucrarilor de constructii efectuate, valorificate în procedura de insolventa prin adjudecare directa de catre **A**, conform Procesului de adjudecare din data de **00.00.2017**;

- (-) **000 lei (000 euro)** reprezinta valoarea fara TVA a sumei achitata de **B**, în data de **00.00.2011**, pentru obtinerea autorizatiei de construire de catre **X**, in baza Antecontractului de vanzare- cumparare incheiat in data de **00.00.2011** intre **X** si **B**, ce a avut drept obiect construirea unui Complex comercial de tip hipermarket in **S**.

In timpul derularii in instanta a Dosarului civil nr.**000/2014**, urmare negocierilor purtate de reprezentantii celor doua parti, respectiv reprezentantii firmei de insolventa si avocatura, **X** si **B (B)**, prin **concesii reciproce**, au convenit sa stinga litigiul ce face obiectul Dosarului nr.**000/2014** aflat in derulare pe rolul Tribunalului ..., inaintea pronuntarii de catre instanta a unei sentinte definitive si irevocabile.

Angajamentul de a stinge litigiul s-a materializat prin incheierea Contractului de tranzactie din data de **00.00.2018**, potrivit caruia, **X** si **B**

**(B)** „*au convenit sa tranzactioneze disputa ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... si sa evite orice cereri, actiuni, proceduri, litigii sau dispute ulterioare in legatura cu Antecontractul...*”.

Conform clauzelor Contractului de tranzactie din **00.00.2018**, angajamentul partilor de stingere a litigiului s-a concretizat in concesi reciproc privind pretul tranzactiei, renuntarea la drepturi ce formeaza obiectul cererilor formulate in dosarul nr.**000/2014**, renuntarea la pretentii viitoare, neasumarea raspunderii, etc, principalele dintre acestea fiind:

- „*B se angajeaza sa plateasca catre X o suma totala de 000 euro;*
- *renuntarea la drepturile ce formeaza obiectul Cererilor formulate in Dosarul civil 000/2014, conform Contractului de tranzactie;*
- *partile agreeaza ca la termenul de 00.00.2018 [...] sa solicite amanarea dosarului nr.000/2014 [...];*
- *partile convin ca diferendul ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... va inceta definitiv;*
- *ca efect al Contractului de tranzactie, partile convin ca Antecontractul a incetat la data la care B a trimis catre X Declaratia de rezolutiune (declaratia de rezolutiune din 00.00.2012);*
- *partile recunosc, accepta si confirma ca orice pretentii reciproce ce au aparut cu privire la sau au orice legatura cu Antecontractul sunt definitiv si irevocabil solutionate conform Contractului de Tranzactie;*
- *in considerarea Pretului Tranzactiei: X renunta irevocabil la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula referitor la Antecontract [...];*
- *B renunta si elibereaza, achita si descarca in mod irevocabil X de orice raspundere in legatura cu toate actiunile, pretentiile si obligatiile de orice fel [...], renunta la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula in temeiul legii la Antecontract”.*

In ceea ce priveste pretul tranzactiei, conform clauzelor din contractul de tranzactie, acesta va fi platit de **B** către **X** sub rezerva indeplinirii cumulative a urmatoarelor conditii suspensive:

a) incheierea Contractului de Tranzactie a fost aprobata de catre Adunarea creditorilor **X**;

b) Hotararea adunarii creditorilor **X** prin care se aproba Contractul de Tranzactie nu a fost contestata in instanta, în termenul prevazut de legea insolventei aplicabila, de niciunul dintre creditorii debitoarei **X** inregistrati in dosarul nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului** ... sau toate contestatiile (daca exista) au fost respinse cu caracter definitiv de catre instantele competente;

c) Decizia adunarii creditorilor prin care a fost aprobat Contractul de tranzactie sa fie confirmata de judecatorul sindic în dosarul nr. **000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului** ...;

d) Hotararea judecatorului sindic prin care se confirma Contractul de Tranzactie nu a fost contestata/apelata in instanta, in termenul prevazut de lege sau toate contestatiile/apelurile (daca exista) au fost respinse cu caracter definitiv de către instantele competente.

### **Urmare inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele:**

Conform prevederile art.2267 alin. (1) din Noul Cod Civil, “*Tranzactia este un contract prin care partile previn sau sting un litigiu, in faza executarii silite, prin concesii sau renuntari reciproce la drepturi ori prin transferul unor drepturi de la una la cealalta*”.

In speta de fata, tranzactia a presupus:

- existenta unui drept litigios: disputa ce formeaza obiectul Dosarului nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului ...**;
- intentia partilor de a pune capat litigiului: angajamentul celor doua parti de a incheia litigiul prin acordul acestora de a pune capat actiunii introduse in instanta de **X** impotriva **B (B)**;
- existenta unor concesii reciproce: **X** renunta la o parte din sumele solicitate prin cererea precizatoare, respectiv suma de **000 lei**, iar **B (B)** accepta sa achite suma de **000 euro**.

**Contractul de tranzactie incheiat intre X si B (B) are drept obiect angajamentul acestora de a inceta un litigiu**, astfel incat, din perspectiva TVA nu reprezinta daune interese sau penalizari, dobanzi, compensatii, etc., asa cum sunt reglementate de art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In acest sens:

- Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu **B (B)** in data **00.00.2011** nu contine clauze cu privire la rezilierea anticipata a antecontractului de vanzare-cumparare si nu au fost negociate sume datorate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale peste pretul de cumparare a proiectului imobiliar ;
- nu au fost incheiate acte aditionale la Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu **B (B)** in data **00.00.2011**;
- **litigiul a fost stins cu acordul partilor, inainte ca o instanta sa se pronunte, printr-o hotarare judecatoreasca definitiva și irevocabila, astfel ca suma platita de B (B) catre X a fost stabilita de parti si nu printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila;**
- la momentul incheierii contractului de tranzactie, care are drept obiect exclusiv stingerea unui litigiu intre **X** si **B (B)**, nu exista un alt contract in derulare.

Aceste aspecte au rezultat si din Nota explicativa data de **Z** prin **3**, in calitate de lichidator judiciar in data de **00.00.2020**, avuta in vedere de organele de inspectie fiscala la incheierea RIF nr.**000/2020** care a stat la baza reverificarii, potrivit carei “*avand in vedere contractul de tranzactie incheiat intre parti, rezulta faptul ca pretul contractului platit de B nu a fost platit ca o penalitate pentru rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare, ci a fost platit pentru stingerea litigiului care exista intre parti*”.

Desi, prin Nota explicativa mentionata mai sus au fost solicitate informatii cu privire la tranzactia derulata cu **B (B)**, respectiv ce a stat la baza negocierii pretului tranzactiei platit de **B** in suma de **000 euro** si componenta acestei sume, raspunsul a fost:

- "contractul de tranzactie nu putea fi incheiat pentru suma care a fost solicitata de societate prin actiunea in instanta (avand in vedere ca procesul nu era finalizat), ci pentru o suma mai mica";

- astfel, societatea si B au incheiat contractul de tranzactie pentru un pret care este mai mic decât valoarea pretentiei societatii, intrucat obiectul contractului de tranzactie a fost stingerea litigiului existent intre parti si nu obligarea B la plata sumei solicitate prin actiunea in instanta;

-este clar ca in cazul in care societatea ar fi propus ca pretul contractului de tranzactie sa fie identic cu pretentiile din dosarul de instanta, B ar fi refuzat incheierea contractului de tranzactie".

Referitor la suma de 000 euro din contractul de tranzactie, organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta a fost acordata pentru renuntarea la litigiu, urmare negocierilor dintre parti, pornind de la sumele solicitate prin Cererea precizatoare din 00.00.2017.

Astfel, dacă ar fi să se analizeze componenta sumei de 000 lei solicitata de X prin Cererea precizatoare din 00.00.2017, s-ar constata ca suma stabilita drept obligatie de plata a B, respectiv 000 euro (000 lei) reprezinta echivalentul in euro a obligatiilor de plata solicitate de X cu titlu de lucrari de constructii, costuri suplimentare si profit nerealizat, luând in calcul si suma de 000 euro cu titlu de avans la data de 00.00.2011.

De asemenea, la termenul din 00.00.2017, in Dosarul civil nr.000/2014, X a formulat Cerere precizatoare prin care a solicitat instantei obligarea B (B) la plata sumei de 000 lei, cu titlu de prejudiciu si dobanzi.

La stabilirea prejudiciului s-a avut in vedere valoarea lucrarilor de constructii efectuate de X in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare (000 lei), profitul nerealizat din cauza rezolutiunii antecontractului (000 lei), diminuate cu valoarea de piata a lucrarilor de constructii efectuate, valorificate in procedura de insolventa prin adjudecarea directa de catre A, conform Procesului de adjudecare din data de 00.00.2017 (000 lei) si cu valoarea fara TVA a sumei achitata de B (B), in data de 00.00.2011, pentru obtinerea autorizatiei de construire de catre X, in baza Antecontractului de vanzare- cumparare (000 lei inclusiv TVA).

Desi Antecontractul de vanzare cumparare a fost reziliat, avansul nu a fost restituit catre B, iar prin contractul de tranzactie B s-a angajat sa plateasca in plus societatii suma de 000 euro, peste cei 000 euro, reprezentand avans incasat pentru obtinerea autorizatiei de construire, pentru care societatea a colectat TVA in suma de 000 lei, echivalentul a 000 euro, considerata de societate operatiune taxabila din punct de vedere a TVA.

Legiuitorul a prevazut in mod expres la art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, sumele care nu intra in baza de impozitare, respectiv:

*"b) Sumele reprezentand daune-interese, stabilite prin hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, dupa caz, penalizarile si orice alte*

*sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate”.*

De asemenea, asa cum rezulta din ultimele cazuri care au facut subiectul interpretarii C.J.U.E., se ridica problema modificarii modului de abordare a prevederilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, **sumele primite drept despagubire nefiind in toate cazurile privite drept sume care nu se cuprind in baza impozabila a TVA.**

In acest sens organele de inspectie fiscala invoca jurisprudenta C.J.U.E., respectiv **Cauza C-295/17 MEO**, care se refera la un caz specific, respectiv al unui contract de telecomunicatii care prevedea o perioada minima de contractare, acordand clientilor conditii avantajoase sub forma de rate lunare de abonament mai reduse. Aceste contracte prevad de asemenea ca, in cazul dezactivarii produselor si serviciilor prevazute in acestea inainte de expirarea perioadei minime de contractare convenite, la cererea clientilor sau pentru un motiv care le este imputabil, MEO (prestatorul) are dreptul la o despagubire corespunzatoare valorii taxelor de abonament lunar convenite inmultite cu diferenta dintre perioada minima de contractare prevazuta in contract si numarul de luni in care s-a realizat prestarea de servicii.

C.J.U.E. a decis in acest caz ca, Directiva TVA trebuie interpretata in sensul ca, suma prestabila perceputa de un operator economic in cazul rezilierii anticipate de catre clientul sau, pentru un motiv imputabil acestuia din urma, a unui contract de prestari de servicii care prevede o perioada minima de contractare, suma care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o in restul perioadei respective in lipsa unei astfel de rezilieri, trebuie sa fie considerata drept remuneratie pentru o prestare de servicii efectuata cu titlu oneros si supusa ca atare acestei taxe.

**C.J.U.E. revine si in cauza C-242/2018 UniCredit Leasing** cu o interpretare similara, confirmand astfel ca in acceptiunea sa nu orice suma incasata pentru neindeplinirea unui contract se exclude din baza impozabila a TVA. In acest caz s-a constatat ca, in cadrul contractului de leasing financiar, locatorul se angajase sa cumpere un teren desemnat de client, sa construiasca o cladire pe acest teren si sa puna totul la dispozitia locatarului. In schimb, locatarul trebuia sa plateasca o rata de leasing lunara in cunsum de 833,78 de euro, respectiv 11 ani, pentru finantarea operatiunii. Printr-un acord din 29 octombrie 2010, partile au constatat ca a fost finalizata constructia bunului dat in leasing.

C.J.U.E. a stabilit ca, intr-un contract precum cel in discutie in litigiul principal, contraprestatia pentru cuantumul platit de locatar locatorului este constituita din dreptul locatarului de a beneficia de executarea de catre acest operator a obligatiilor precise care decurg din contract, chiar daca locatarul nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept pentru un motiv care ii este imputabil. Rezulta astfel ca, trebuie sa se considere ca suma datorata in caz de reziliere anticipata face parte din cuantumul total pe care locatarul se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre locator a obligatiilor sale

contractuale. Prin urmare, nu conteaza daca locatarul a dispus sau nu a mai dispus de bun de la data rezilierii contractului, din moment ce locatorul i-a oferit locatarului posibilitatea de a beneficia de prestatiile care decurg din contract, incetarea acestora nefiindu-i imputabila.

Din interpretarea C.J.U.E. in cauza C-242/2018, **ar rezulta** ca in cazul societatii verificate, **contraprestatia pentru cuantumul platit de B (B) catre X ar fi constituita din dreptul B (B) de a beneficia de executarea de catre X a obligatiilor precise care decurg din contract**, chiar daca **B** nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept, pentru un motiv care ii este imputabil (neindeplinirea obligatiilor contractuale ce reveneau **B** fiind unul din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul).

Organele de inspectie fiscala au constata ca, in speta de fata, chiar daca nu exista un consum efectiv, respectiv chiar daca nu a avut loc transferul constructiei sau a altor lucrari in beneficiul B (B), suma achitata de B face parte din cuantumul total pe care se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre X a lucrarilor de constructii efectuate pentru edificarea proiectului imobiliar de tip complex comercial, iar unul din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul a fost neindeplinirea obligatiilor contractuale de catre **B**.

**Desi antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre cele doua societati reprezinta o promisiune de vanzare a unui bun imobil:**

- conform pct.7.17 din Normele metodologice date in aplicarea art.270 din Codul fiscal, in cazul antecontractelor de vanzare cumparare si al promisiunilor de vanzare cumparare al unui imobil neconstruit, in situatia in care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra constructiilor rezultate, are loc o prestare de servicii in sensul art.271, alin.(1) din Codul fiscal:

- conform art.271 alin.(1) din Codul fiscal se considera prestare de servicii, orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art.270 din Codul fiscal.

Astfel, s-a retinut faptul ca, pretul contractului platit de **B** nu reprezinta daune interese, penalizari sau sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, ci stingerea litigiului ce a facut obiectul dosarului nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului ...**, inainte ca instanta de judecata sa se pronunte printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila.

Astfel, societatii nu ii sunt aplicabile prevederile art.286 alin(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma incasata de la **B S.R.L.(B)** neputand fi considerata drept suma care nu se cuprinde in baza impozabila a TVA.

Intrucat obiectul tranzactiei consta in acceptul partilor de a stinge litigiul, respectiv *„disputa ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ...”*, disputa generata de actiunea de chemare in judecata a **B S.R.L.** de catre **X**, tranzactia comerciala derulata intre cele doua parti reprezinta o prestare de servicii in sensul art.271 alin.3 lit.c) din Legea nr.227/2015 privind

Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia “*Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:... c) angajamentul [...] de a tolera o actiune ori o situatie*” si se cuprinde in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata conform art.286 alin.(1) lit.(a) din acelasi act normativ.

In ceea ce priveste exigibilitatea TVA, potrivit clauzelor contractului de tranzactie, prețul tranzactiei, respectiv suma de **000** euro, va fi platit de **B** catre **X** sub rezerva indeplinirii cumulative a 4 (patru) conditii suspensive, asa cum au fost prezentate anterior.

Conform inregistrurilor din Buletinul procedurilor de insolventa nr.**000/2019**, au rezultat urmatoarele:

- in cadrul Adunarii creditorilor din **00.00.2018**, cu un procentaj de 82,10%, a fost aprobat Contractul de tranzactie incheiat in data de **00.00.2018**, Procesul verbal al Adunarii creditorilor fiind publicat in Buletinul Procedurii de insolventa sub nr.**000** din data de **00.00.2018**;

- prin Sentinta civila nr. **000** din data de **00.00.2018**, pronuntata in dosarul **000/2014**, judecatorul sindic a confirmat incheierea Contractului de tranzactie in conditiile art.25, lit.(j) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei;

- impotriva hotararii judecatorului sindic (Sentinta civila nr.**000** din data de **00.00.2018**), creditorii **F**, respectiv **G** au formulat apel, acesta fiind respins conform Deciziei civile definitive nr.**000/2018** pronuntata de Curtea de Apel ...;

- impotriva hotararii adunarii creditorilor din **00.00.2018**, creditoarea **F** a formulat contestatie, inregistrata pe rolul **Tribunalului ...**, respinsa de instanta in data de **00.00.2018** ca neintemeiata (Sentinta nr.**000/00.00.2018**). Impotriva hotararii instantei, creditoarea a formulat apel, ce a fost respins ca nefondat de Curtea de Apel ... - Sectia a V-a civila la data de **00.00.2019** (Decizia civila nr. **000/2019**), hotarea Curtii fiind definitiva.

**Rezulta astfel ca cele 4 conditii suspensive prevazute in cuprinsul contractului de tranzactie au fost indeplinite cumulativ la data de 00.00.2019**, prin ramanerea definitiva a sentintei de respingere a contestatiei formulate de creditoarea **F** (Decizia civila nr. **000/2019**).

Ca urmare a indeplinirii cumulative a celor 4 patru conditii suspensive stipulate in contractul de tranzactiei, **in data de 00.00.2019, B a dispus plata sumei de 000 lei, echivalentul in lei a 000 euro la data platii, in contul unic al debitoarei X.**

Totodata, la data de **00.00.2019** s-a procedat la intocmirea in forma autentica a declaratiei de renuntare la drept, autentificata sub numarul **000/00.00.2019** de **H**, prin care **X**, reprezentata prin lichidator judiciar **Z**, a declarat ca renunta irevocabil la drepturile ce fac obiectul cererii de chemare in judecata in dosarul nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului ...**-Sectia a VI-a civila, în contradictoriu cu **B**

In luna **00** 2019, contravaloarea sumei incasate de la **B** pentru stingerea litigiului de **000 lei**, a fost inregistrata in evidenta contabila a **X** in contul contabil 7581.02 “Dobanzi si penalitati a contractuale”.



Veniturile in suma de **000 lei** au fost considerate de societate, eronat, venituri din dobanzi si penalitati si nu au fost cuprinse in baza de impozitare a TVA, acestea reprezentand in fapt, prestari de servicii care intra in baza de impozitare a TVA colectata.

**Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data incasarii pretului tranzactiei, respectiv in luna 00 2019**, avand in vedere faptul ca cele patru conditii suspensive sub rezerva carora a fost incheiat contractul de tranzactie au fost indeplinite cumulativ la data de **00.00.2019**, prin ramanerea definitiva a sentintei de respingere a contestatiei formulate de creditoarea F (Decizia civila nr. **000/2019**).

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 286 alin.(1) lit.a) potrivit **Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014 "Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:**

*[...] b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată."*

Potrivit contractului de tranzactie prin incasarea pretului tranzactiei, **X** recunoaste si accepta ca nu mai are nicio pretentie viitoare de nicio natura cu privire la pretul tranzactiei.

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că in contractul de tranzactie nu au fost inscise prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite, fiind stabilita astfel TVA colectata in suma de **000 lei**.

In concluzie, suma de **000 lei** a fost inclusa in baza de impozitare a TVA la inspectia fiscală fiind stabilita prin procedeul sutei marite **TVA colectata in suma de 000 lei (000 lei \*100/119\*19%)**.

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

#### **A. Aspecte procedurale**

**Referitor la argumentul conform căruia reverificarea s-a efectuat cu nerespectarea prevederilor art.128 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizăm că prin Decizia nr.000/2021 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y au răspuns societății cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de reverificare nr.000/2020 si Deciziei de reverificare nr. 000/2020 în sensul:**

*"1. Anularea Deciziei de reverificare nr. 000/2020, emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y.*

*2. Respingerea contestației formulată de SC X împotriva Deciziei de reverificare nr. 000/2020, emisa de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, prin care s-a dispus reverificarea taxei pe pe valoarea adăugată pentru perioada 00.00.2018-00.00.2019."*

Totodată, având în vedere mențiunea din dispozitivul Deciziei nr.000/2021 *"Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul ..."*, prin adresa din data de 00.00.2021, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat societății să comunice dacă a formulat acțiune împotriva acestei decizii emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y.

Prin adresa FN din data de 00.00.2021, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2021, societatea a precizat:

*"Prin prezenta vă transmitem că Societatea incă analizează oportunitate și utilitatea formulării unei acțiuni în justiție împotriva Deciziei nr.000/2021, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y, prin care a fost soluționată contestația împotriva Deciziei de reverificare nr.000/2020 și a Deciziei de reverificare nr. 000/2020*

*Pe cale de consecință, la data transmiterii prezentei Societatea nu a formulat acțiune în justiție împotriva Deciziei nr.000/2021"*.

Având în vedere cele reținute, întrucât societatea nu a precizat că înțelege să uzeze de dreptul la acțiune împotriva Deciziei nr.000/2021 emisă de AJFP Y prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de reverificare nr. 000/2020, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

## **B. Aspecte de fond**

**Referitor la TVA colectată în sumă de 000 lei,** cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligația societății de a colecta TVA aferentă sumei încasată ca urmare a stingerii unui litigiu în condițiile în care:

- societatea nu a fost pusă în poziția de a *tolera* o acțiune sau o situație;

- renuntarea la litigii nu poate reprezenta o prestare de serviciu/activitate economica in sfera TVA;
- sumele aferente contractului de tranzactie au fost stabilite prin negociere, avand in vedere pozitia in litigiu;
- nu exista un consum efectiv in sfera TVA;
- nu exista un beneficiu cuantificabil pentru **B**;
- nu exista o legatura intre beneficiul **B** si contravaloarea primita de societate.

Perioada verificată: **00.00.2018-00.00.2019**.

**În fapt, urmare refacerii inspecției fiscale dispuse de conducătorul inspecției fiscale în baza Deciziei de reverificare nr.000/2020 organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectata in suma de 000 lei, consecinta fiscala a urmatoarelor constatari:**

Singura activitate economica desfasurata de **X** a constat in edificarea proiectului imobiliar „*Construire complex comercial, instalatii interioare si exterioare aferente, platforme si alei de circulatie, imprejmuire și elemente de semnalistica si organizare de santier*” in municipiul **S**, pe terenul concesionat de Primaria Municipiului **S**. Autorizarea inceperii executarii lucrarilor de „*Construire complex comercial, instalatii interioare si exterioare aferente, platforme si alei de circulatie, imprejmuire si elemente de semnalistica si organizare de santier*” s-a efectuat de către Primaria Municipiului **S**, in baza autorizatiei de construire nr. **000/2011**.

In luna **00** 2011, in baza Antecontractului de vanzare-cumparare din data de **00.00.2011**, **X**, in calitate de promitent vanzator, „*promite in mod irevocabil sa vanda proprietatea libera si negrevata de orice servituti Complex comercial impreuna cu terenul*” clientului sau, **B (B)**, in calitate de promitent cumparator, care „*promite in mod irevocabil sa cumpere proprietatea libera si negrevata de orice servituti*”.

Potrivit clauzelor Antecontractului de vanzare-cumparare din **00.00.2011**:  
 -pretul de cumparare pentru transferul dreptului de proprietate, exclusiv si liber de orice servituti asupra proprietatii, de la promitentul vanzator catre promitentul cumparator sau afiliatul acestuia, **este de 000 euro, fara TVA**, respectiv cladire - **000** euro si teren - **000** euro;  
 -promitentul cumparator, **B (B)**, va achita, ca si avans, o suma nerambursabila (suma pentru autorizatia de constructie) de **000** euro, fara TVA. Potrivit fisei de cont „4111.01.0971-**B**”, in data de **00.00.2011**, **X** a incasat de la **B (B)** suma de **000 lei**, suma inregistrata in evidenta contabila in rulajele conturilor contabile: 472.29 „Venituri in avans” **000 lei** si 4427.07 „TVA colectata” **000 lei**.

**In data de 00.00.2012**, ca urmare a nerespectarii de catre prestator - **X** a clauzelor Antecontractului de vanzare-cumparare privind executia lucrarilor de constructii (siguranta lucrarilor de constructie, respectarea termenelor de construire, termenii contractului **E**, conditii suspensive ale Antecontractului), **B**

**(B) a notificat X cu privire la rezilierea Antecontractului de vanzare-cumparare incheiat in data de 00.00.2011.**

In luna 00 2014, impotriva Notificarii de reziliere unilaterala a Antecontractului de vanzare – cumparare, **X a introdus actiune in instanta** impotriva **B**, fiind deschis Dosarul civil nr.000/2014 aflat pe rolul **Tribunalului ... - Sectia IV Civila.**

Prin Cererea de chemare in judecata, **X** a solicitat instantei:

- anulara Declaratiei de rezolutiune a Antecontractului de vanzare – cumparare din data de **00.00.2012**;
- sa constate rezolutiunea, din cauza pretinsei neexecutari de catre **B ( B S.A)** a obligatiilor contractuale;
- sa oblige **B ( B S.A)** la plata sumei de **000 lei** cu titlu de prejudiciu si a sumei de **000 lei** cu titlu de dobanda legala calculata pana la **00.00.2014**;

**Impotriva Cererii de mai sus, B (B) a formulat intampinare si a solicitat** instantei:

- *„sa se constate ca cererea formulata de X in sensul rezolutiunii antecontractului este lipsita de obiect, avand în vedere ca Antecontractul a fost deja rezolvit de B”;*
- *sa respinga cererea formulata de X ca neintemeiata”.*

**In anul 2015, in Dosarul civil nr.000/2014, Tribunalul ... a dispus efectuarea unor expertize**, fiind incheiate Raportul de expertiza tehnica judiciara din data de **00.00.2016** si Raportul de expertiza contabila judiciara din data de **00.00.2016**, potrivit carora:

- prin Raportul de expertiza incheiat in luna 00 2016, expertul tehnic judiciar concluzioneaza faptul ca: *„[...] este necesar un punct de vedere tehnic de la o institutie publica independenta, respectiv Universitatea Tehnica in Constructii UTCB-Centrul de cercetare CCSB si Departamentul de Geotehnica in Fundatii. [...] Desi intarzierile lucrarilor au fost cauzate de factori climatici si tehnici credibili, consecintele acestora apreciez ca sunt de natura exclusiv juridica”.*

Raportul de expertiza incheiat in luna 00 2016 a fost completat cu puncte de vedere ale expertului tehnic judiciar, exprimate la termenele din **00.00.2016** si **00.00.2017**, asupra obiectivelor propuse atat de reclamant (**X**), cat si de parat (**B S.A**);

- prin Raportul de expertiza contabila judiciara incheiat in data de **00.00.2016**, expertul contabil judiciar desemnat de instanta a raspuns obiectivelor propuse atat de reclamant, cat si de parat, in ceea ce priveste valoarea totala a lucrarilor de constructii inregistrate in evidenta contabila de **X**, cat si in diferite faze de executie (inainte de incheierea contractului, la data rezilierii si dupa reziliere), penalitatile aferente incetarii contractului în variantele cu teren si fara teren etc. Ca si in cazul Raportului de expertiza tehnica, si in cazul expertizei contabile judiciare au fost formulate completari la Raportul initial.

**In sedinta din 00.00.2016, urmare solicitarii administratorului judiciar, instanta a dispus intrarea in faliment in procedura generala a X, lichidatorul judiciar desemnat fiind Z.**

In vederea stabilirii valorii de piata a lucrarilor de constructii executate de **X** si inregistrate în evidenta contabila in rulajul debitor al contului contabil 231.43 „Imobilizari in curs **S**” in valoare de **000 lei**, administratorul judiciar **Z** a dispus efectuarea reevaluării acestora.

Potrivit Raportului de evaluare incheiat in data de **00.00.2016** de **D**, reprezentata de dl. **2** in calitate de administrator si evaluator autorizat ANEVAR „[...] proprietatea imobiliara in curs de executie, de tip complex hipermarket, compusa din 3 (trei) constructii nefinalizate (post de transformare, Complex Comercial - stadiul fizic structura si casa de bani - stadiu fizic fundatie, [...] este evaluata la valoarea de piata, fara TVA de **000 euro**, echivalentul a **000 lei**”.

**La termenul din 00.00.2017 in Dosarul civil nr.000/2014, X a formulat Cerere precizatoare**, prin care a solicitat instantei obligarea **B (B)** la plata sumei de **000 lei (000 lei-000 lei)**, stabilita astfel:

a) (+) **000 lei** reprezinta suma solicitata in instanta de **X**, ca fiind datorata de **B (B)** cu titlu de prejudiciu si dobanzi, calculata astfel:

(+) **000 lei**: lucrari de constructii efectuate de **X** in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare;

(+) **000 lei**: dobanda legala aferenta valorii lucrarilor de constructii calculata pana la **00.00.2016**. Totodata, a fost solicitata si dobanda legala pana la plata integrala a debitului;

(+) **000 lei (000 euro)**: profit nerealizat suferit din cauza rezolutiunii antecontractului;

(+) **000 lei**: dobanda aferenta profitului nerealizat, calculata pentru perioada **00.00.2014-00.00.2017**. Totodata, a fost solicitata dobanda legala pana la data platii efective a profitului nerealizat;

b) (-) **000 lei** reprezinta valoarea cu care **X** a diminuat suma de **000 lei**, solicitata in instanta prin Cererea precizatoare ca fiind datorata de **B (B)**, calculata astfel:

(-) **000 lei (000 euro)** reprezinta valoarea de piata a lucrarilor de constructii efectuate, valorificate în procedura de insolventa prin adjudecare directa de catre **A**, conform Procesului de adjudecare din data de **00.00.2017**;

(-) **000 lei (000 euro)** reprezinta valoarea fara TVA a sumei achitata de **B**, în data de **00.00.2011**, pentru obtinerea autorizatiei de construire de catre **X**, in baza Antecontractului de vanzare- cumparare incheiat in data de **00.00.2011** intre **X** si **B S.A.**, ce a avut drept obiect construirea unui Complex comercial de tip hipermarket in **S**.

In timpul derularii in instanta a Dosarului civil nr.**000/2014**, urmare negocierilor purtate de reprezentantii celor doua parti, respectiv reprezentantii firmei de insolventa si avocatura, **X** si **B (B)**, prin concesii reciproce, au convenit sa stinga litigiul ce face obiectul Dosarului nr.**000/2014** aflat in derulare pe rolul **Tribunalului ...**, inaintea pronuntarii de catre instanta a unei sentinte definitive si irevocabile.

**Angajamentul de a stinge litigiul s-a materializat prin incheierea Contractului de tranzactie din data de 00.00.2018**, potrivit caruia, **X** si **B** (**B**) „*au convenit sa tranzactioneze disputa ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... si sa evite orice cereri, actiuni, proceduri, litigii sau dispute ulterioare in legatura cu Antecontractul....*”.

Conform clauzelor Contractului de tranzactie din **00.00.2018**, angajamentul partilor de stingere a litigiului s-a concretizat in concesii reciproce privind pretul tranzactiei, renuntarea la drepturi ce formeaza obiectul cererilor formulate in dosarul nr.**000/2014**, renuntarea la pretentii viitoare, neasumarea raspunderii, etc, principalele dintre acestea fiind:

- „**B** se angajeaza sa plateasca catre **X** o suma totala de **000** euro;
- renuntarea la drepturile ce formeaza obiectul Cererilor formulate in Dosarul civil **000/2014**, conform Contractului de tranzactie;
- partile agreeaza ca la termenul de **00.00.2018** [...] sa solicite amanarea dosarului nr.**000/2014** [...];
- partile convin ca diferendul ce formeaza obiectul dosarului nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului** ... va inceta definitiv;
- ca efect al Contractului de tranzactie, partile convin ca Antecontractul a incetat la data la care **B** a trimis catre **X** Declaratia de rezolutiune (declaratia de rezolutiune din **00.00.2012**);
- partile recunosc, accepta si confirma ca orice pretentii reciproce ce au aparut cu privire la sau au orice legatura cu Antecontractul sunt definitiv si irevocabil solutionate conform Contractului de Tranzactie;
- in considerarea Pretului Tranzactiei: **X** renunta irevocabil la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula referitor la Antecontract [...];
- **B** renunta si elibereaza, achita si descarca in mod irevocabil **X** de orice raspundere in legatura cu toate actiunile, pretentiile si obligatiile de orice fel [...], renunta la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula in temeiul legii la Antecontract”.

**In ceea ce priveste pretul tranzactiei**, conform clauzelor din contractul de tranzactie, acesta va fi platit de **B** către **X** **sub rezerva indeplinirii cumulative a urmatoarelor conditii suspensive**:

- a) incheierea Contractului de Tranzactie a fost aprobata de catre Adunarea creditorilor **X**;
- b) Hotararea adunarii creditorilor **X** prin care se aproba Contractul de Tranzactie nu a fost contestata in instanta, în termenul prevazut de legea insolventei aplicabila, de niciunul dintre creditorii debitoarei **X** inregistrati in dosarul nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului** ... sau toate contestatiile (daca exista) au fost respinse cu caracter definitiv de catre instantele competente;
- c) Decizia adunarii creditorilor prin care a fost aprobat Contractul de tranzactie sa fie confirmata de judecatorul sindic în dosarul nr. **000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului** ...;
- d) Hotararea judecatorului sindic prin care se confirma Contractul de Tranzactie nu a fost contestata/apelata in instanta, in termenul prevazut de lege sau toate

contestatiile/apelurile (daca exista) au fost respinse cu caracter definitiv de către instanțele competente.

**Luand in considerare aspectele prezentate mai sus, urmare inspectiei fiscale au fost constatate urmatoarele:**

Conform prevederile art.2267 alin. (1) din Noul Cod Civil, *“Tranzactia este un contract prin care partile previn sau sting un litigiu, in faza executarii silite, prin concesii sau renuntari reciproce la drepturi ori prin transferul unor drepturi de la una la cealalta”*.

In speta de fata, tranzactia a presupus:

- existenta unui drept litigios: disputa ce formeaza obiectul Dosarului nr. **000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului ...**;
- intentia partilor de a pune capat litigiului: angajamentul celor doua parti de a incheia litigiul prin acordul acestora de a pune capat actiunii introduse in instanta de **X** impotriva **B (B)**;
- existenta unor concesii reciproce: **X** renunta la o parte din sumele solicitate prin cererea precizatoare, respectiv suma de **000 lei**, iar **B (B)** accepta sa achite suma de **000** euro.

**Contractul de tranzactie incheiat intre X si B (B) are drept obiect angajamentul acestora de a inceta un litigiu, astfel incat, din perspectiva TVA nu reprezinta daune interese sau penalizari, dobanzi, compensatii, etc., asa cum sunt reglementate de art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:**

*„Baza de impozitare nu cuprinde...b) sumele reprezentand daune interese, stabilite prin hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, dupa caz, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate”*.

In acest sens s-au avut in vedere urmatoarele:

- Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu B (B) in data de 00.00.2011 nu contine clauze cu privire la rezilierea anticipata a antecontractului de vanzare-cumparare si nu au fost negociate sume datorate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale peste pretul de cumparare a proiectului imobiliar ;
- nu au fost incheiate acte aditionale la Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu B (B) in data de 00.00.2011;
- litigiul a fost stins cu acordul partilor, inainte ca o instanta sa se pronunte, printr-o hotarare judecatoreasca definitiva și irevocabila, astfel ca suma platita de B (B) catre X a fost stabilita de parti si nu printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila;
- la momentul incheierii contractului de tranzactie, care are drept obiect exclusiv stingerea unui litigiu intre X si B (B), nu exista un alt contract in derulare.

Aceste aspecte au rezultat si din Nota explicativa data de Z prin 3, in calitate de lichidator judiciar in data de **00.00.2020**, potrivit careia *“avand in vedere contractul de tranzactie incheiat intre parti, rezulta faptul ca pretul*

contractului platit de **B** nu a fost platit ca o penalitate pentru rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare, ci a fost platit pentru stingerea litigiului care exista intre parti”.

Desi, prin Nota explicativa au fost solicitate informatii cu privire la tranzactia derulata cu **B** (**B**), respectiv ce a stat la baza negocierii pretului tranzactiei platit de **B** in suma de 000 euro si componenta acestei sume, raspunsul a fost:

- “contractul de tranzactie nu putea fi incheiat pentru suma care a fost solicitata de societate prin actiunea in instanta (avand in vedere ca procesul nu era finalizat), ci pentru o suma mai mica”;

- astfel, societatea si **B** au incheiat contractul de tranzactie pentru un pret care este mai mic decât valoarea pretentiei societatii, intrucat obiectul contractului de tranzactie a fost stingerea litigiului existent intre parti si nu obligarea **B** la plata sumei solicitate prin actiunea in instanta;

-este clar ca in cazul in care societatea ar fi propus ca pretul contractului de tranzactie sa fie identic cu pretentiile din dosarul de instanta, **B** ar fi refuzat incheierea contractului de tranzactie”.

**Referitor la suma de 000 euro din contractul de tranzactie, s-a constatat că aceasta a fost acordata pentru renuntarea la litigiu, urmare negocierilor dintre parti, pornind de la sumele solicitate prin Cererea precizatoare din 00.00.2017.**

Astfel, daca s-ar analiza componenta sumei de 000 lei solicitata de **X** prin Cererea precizatoare din 00.00.2017, s-a constata ca suma stabilita drept obligatie de plata a **B**, respectiv 000 euro (000 lei) reprezinta echivalentul in euro a obligatiilor de plata solicitate de **X** cu titlu de lucrari de constructii, costuri suplimentare si profit nerealizat, luând in calcul si suma de 000 euro cu titlu de avans la data de 00.00.2011.

De menționat este faptul că la termenul din 00.00.2017, in Dosarul civil nr.000/2014, **X** a formulat Cerere precizatoare prin care a solicitat instantei obligarea **B** (**B**) la plata sumei de 000 lei, cu titlu de prejudiciu si dobanzi.

La stabilirea prejudiciului s-a avut in vedere valoarea lucrarilor de constructii efectuate de **X** in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare (000 lei), profitul nerealizat din cauza rezolutiunii antecontractului (000 lei), diminuate cu valoarea de piata a lucrarilor de constructii efectuate, valorificate in procedura de insolventa prin adjudecarea directa de catre **A**, conform Procesului de adjudecare din data de 00.00.2017 (000 lei) si cu valoarea fara TVA a sumei achitata de **B** (**B**), in data de 00.00.2011, pentru obtinerea autorizatiei de construire de catre **X**, in baza Antecontractului de vanzare- cumparare (000 lei inclusiv TVA).

Desi Antecontractul de vanzare cumparare a fost reziliat, avansul nu a fost restituit catre **B**, iar prin contractul de tranzactie **B** s-a angajat sa plateasca in plus societatii suma de 000 euro, peste cei 000 euro, reprezentand avans incasat pentru obtinerea autorizatiei de construire, pentru care societatea a



colectat TVA in suma de **000 lei**, echivalentul a **000 euro**, considerata de societate operatiune taxabila din punct de vedere a TVA.

Astfel, conform prevederilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, sumele care nu intra in baza de impozitare, sunt :

*“b) Sumele reprezentand daune-interese, stabilite prin hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila, dupa caz, penalizarile si orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate”.*

De asemenea, prin jurisprudența C.J.U.E., se ridica problema modificarii modului de abordare a prevederilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, sumele primite drept despagubire nefiind in toate cazurile privite drept sume care nu se cuprind in baza impozabila a TVA.

In acest sens se invoca jurisprudenta C.J.U.E., respectiv Cauza C-295/17 MEO, care se refera la un caz specific, respectiv al unui contract de telecomunicatii care prevedea o perioada minima de contractare, acordand clientilor conditii avantajoase sub forma de rate lunare de abonament mai reduse. Aceste contracte prevad de asemenea ca, in cazul dezactivarii produselor si serviciilor prevazute in acestea inainte de expirarea perioadei minime de contractare convenite, la cererea clientilor sau pentru un motiv care le este imputabil, MEO (prestatorul) are dreptul la o despagubire corespunzatoare valorii taxelor de abonament lunar convenite înmulțite cu diferenta dintre perioada minima de contractare prevazuta in contract si numarul de luni in care s-a realizat prestarea de servicii.

C.J.U.E. a decis in acest caz ca, Directiva TVA trebuie interpretata in sensul ca, **suma prestabilita perceputa de un operator economic in cazul rezilierii anticipate de catre clientul sau, pentru un motiv imputabil acestuia** din urma, a unui contract de prestari de servicii care prevede o perioada minima de contractare, suma care **corespunde ce000 lei pe care acest operator ar fi primit-o in restul perioadei respective in lipsa unei astfel de rezilieri, trebuie sa fie considerata drept remuneratie pentru o prestare de servicii efectuata cu titlu oneros si supusa ca atare acestei taxe.**

C.J.U.E. revine si in cauza C-242/2018 UniCredit Leasing cu o interpretare similara, confirmand astfel ca in acceptiunea sa că orice suma incasata pentru neindeplinirea unui contract se exclude din baza impozabila a TVA.

In cazul de fata s-a constatat ca, in cadrul contractului de leasing financiar, locatorul se angajase sa cumpere un teren desemnat de client, sa construiasca o cladire pe acest teren si sa puna totul la dispozitia locatarului. In schimb, locatarul trebuia sa plateasca o rata de leasing lunara in cuntum de 833,78 de euro, respectiv 11 ani, pentru finantarea operatiunii.

Printr-un acord din 29 octombrie 2010, partile au constatat de altfel ca a fost finalizata constructia bunului dat in leasing.

C.J.U.E. a stabilit ca, intr-un contract precum cel in discutie in litigiul principal, contraprestatia pentru cuantumul plătit de locatar locatorului este constituita din dreptul locatarului de a beneficia de executarea de catre acest operator a obligatiilor precise care decurg din contract, chiar daca locatarul nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept pentru un motiv care ii este imputabil.

Rezulta astfel ca, **trebuie sa se considere ca suma datorata in caz de reziliere anticipata face parte din cuantumul total pe care locatarul se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre locator a obligatiilor sale contractuale.**

Prin urmare, nu conteaza daca locatarul a dispus sau nu a mai dispus de bun de la data rezilierii contractului, din moment ce locatorul i-a oferit locatarului posibilitatea de a beneficia de prestatii care decurg din contract, incetarea acestora nefiindu-i imputabila.

Din interpretarea C.J.U.E. in cauza C-242/2018, **ar rezulta ca in cazul societatii verificate, contraprestatia pentru cuantumul platit de B (B) catre X ar fi constituita din dreptul B (B) de a beneficia de executarea de catre X a obligatiilor precise care decurg din contract, chiar daca B nu doreste sau nu poate sa puna in aplicare acest drept, pentru un motiv care ii este imputabil (neindeplinirea obligatiilor contractuale ce reveneau B fiind unul din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul).**

In speta de fata, **chiar daca nu exista un consum efectiv, respectiv chiar daca nu a avut loc transferul constructiei sau a altor lucrari in beneficiul B (B), suma achitata de B face parte din cuantumul total pe care se angajase sa il plateasca pentru executarea de catre X a lucrarilor de constructii efectuate pentru edificarea proiectului imobiliar de tip complex comercial, iar unul din motivele ce au condus la intelegerea partilor de a stinge litigiul a fost neindeplinirea obligatiilor contractuale de catre B.**

**Desi antecontractul de vanzare-cumparare incheiat intre cele doua societati reprezinta o promisiune de vanzare a unui bun imobil:**

- conform pct.7.17 din Normele metodologice date in aplicarea art.270 din Codul fiscal, **in cazul antecontractelor de vanzare cumparare si al promisiunilor de vanzare cumparare al unui imobil neconstruit, in situatia in care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra constructiilor rezultate, are loc o prestare de servicii in sensul art.271 alin.(1) din Codul fiscal;**

- **conform art.271 alin.(1) din Codul fiscal se considera prestare de servicii, orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art.270 din Codul fiscal.**

Fata de cele prezentate organele de inspectie fiscala au reținut că **pretul contractului platit de B nu reprezinta daune interese, penalizari sau sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, ci stingerea litigiului ce a facut obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ..., inainte ca instanta de judecata sa se pronunte printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila.**

Astfel, societati nu ii sunt aplicabile prevederile art.286 alin(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma incasata de la **B S.R.L.(B)** neputand fi considerata drept suma care nu se cuprinde in baza impozabila a TVA.

Intrucat obiectul tranzactiei consta in acceptul partilor de a stinge litigiul, respectiv „*disputa ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ...*”, disputa generata de actiunea de chemare in judecata a **B S.R.L.** de catre **X**, **tranzactia comerciala derulata intre cele doua parti reprezinta o prestare de servicii in sensul art.271 alin.3 lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare**, potrivit caruia “*Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:... c) angajamentul [...] de a tolera o actiune ori o situatie*” si se cuprinde in baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata conform art.286 alin.(1) lit. (a) din acelasi act normativ.

In ceea ce priveste exigibilitatea TVA, potrivit clauzelor contractului de tranzactiei, prețul tranzactiei, respectiv suma de **000** euro, va fi platit de **B** catre **X** sub rezerva indeplinirii cumulative a 4 (patru) conditii suspensive, asa cum au fost prezentate anterior.

Conform inscrisurilor din Buletinul procedurilor de insolventa nr. **000/2019**, au rezultat urmatoarele:

- in cadrul Adunarii creditorilor din **00.00.2018**, cu un procentaj de 82,10%, a fost aprobat Contractul de tranzactie incheiat in data de **00.00.2018**, Procesul verbal al Adunarii creditorilor fiind publicat in Buletinul Procedurii de insolventa sub nr.8801 din data de **00.00.2018**;
- prin Sentinta civila nr. **000** din data de **00.00.2018**, pronuntata in dosarul **000/2014**, judecatorul sindic a confirmat incheierea Contractului de tranzactie in conditiile art.25, lit.(j) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei;
- impotriva hotararii judecatorului sindic (Sentinta civila nr.**000** din data de **00.00.2018**), creditorii **F**, respectiv **G** au formulat apel, acesta fiind respins conform Deciziei civile definitive nr.**000/2018** pronuntata de Curtea de Apel ... ;
- impotriva hotararii adunarii creditorilor din **00.00.2018**, creditoarea **F** a formulat contestatie, inregistrata pe rolul **Tribunalului ...**, respinsa de instanta in data de **00.00.2018** ca neintemeiata (Sentinta nr.**000/00.00.2018**). Impotriva hotararii instantei, creditoarea a formulat apel, ce a fost respins ca nefondat de Curtea de Apel ... - Sectia a V-a civila la data de **00.00.2019** (Decizia civila nr. **000/2019**), hotarea Curtii fiind definitiva.

Rezulta astfel ca cele 4 conditii suspensive prevazute in cuprinsul contractului de tranzactie au fost indeplinite cumulativ la data de **00.00.2019**, prin ramanerea definitiva a sentintei de respingere a contestatiei formulate de creditoarea **F** (Decizia civila nr. **000/2019**).

Ca urmare a indeplinirii cumulative a celor 4 patru conditii suspensive stipulate in contractul de tranzactiei, in data de **00.00.2019**, **B** a dispus plata sumei de **000 lei**, echivalentul in **000 lei** a **000** euro la data platii, in contul unic al debitoarei **X**.

Totodata, la data de **00.00.2019** s-a procedat la intocmirea in forma autentica a declaratiei de renuntare la drept, autentificata sub numarul **000/00.00.2019** de **H**, prin care **X**, reprezentata prin lichidator judiciar **Z**, a declarat ca renunta irevocabil la drepturile ce fac obiectul cererii de chemare in judecata in dosarul nr.**000/2014** aflat pe rolul **Tribunalului ...-Sectia a VI-a civila**, în contradictoriu cu **B**.

**In luna 00 2019, contravaloarea sumei incasate de la B pentru stingerea litigiului de 000 lei, a fost inregistrata in evidenta contabila a X in contul contabil 7581.02 "Dobanzi si penalitati a contractuale".**

Veniturile in suma de **000 lei** au fost considerate de societate, eronat, venituri din dobanzi si penalitati si nu au fost cuprinse in baza de impozitare a TVA, acestea reprezentand in fapt, prestari de servicii care intra in baza de impozitare a TVA colectata.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data incasarii pretului tranzactiei, respectiv in luna februarie 2019, avand in vedere faptul ca cele patru conditii suspensive sub rezerva carora a fost incheiat contractul de tranzactie au fost indeplinite cumulativ la data de **00.00.2019**, prin ramanerea definitiva a sentintei de respingere a contestatiei formulate de creditoarea **F** (Decizia civila nr. **000/2019**).

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art.286 alin.(1) lit.a) potrivit **Deciziei Comisiei fiscale centrală nr.6/2014** "*Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează: [...] b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.*"

Potrivit contractului de tranzactie „*prin incasarea pretului tranzactiei, X recunoaste si accepta ca nu mai are nicio pretentie viitoare de nicio natura cu privire la pretul tranzactiei*”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că in contractul de tranzactie nu au fost inscise prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite, **fiind stabilita astfel TVA colectata in suma de 000 lei.**

In concluzie, suma de **000 lei** a fost inclusa in baza de impozitare a TVA, la control fiind stabilita prin procedeul sutei marite TVA colectata in suma de **000 lei (000 lei \*100/119\*19%)**.

Avand in vedere cele prezentate, prin majorarea TVA colectata cu suma de **000 lei**, urmare reverificarii efectuate a fost stabilita **pentru perioada 00.2018-00.2019 o diferenta suplimentara de TVA in suma totala de 000 lei.**

**Prin contestație societatea solicită** anularea Deciziei de impunere nr.**000/2020** și a Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020** în ceea ce privește constatările privind încadrarea sumei de **000 lei** ca fiind bază de impozitare a TVA, încasată ca urmare a încheierii litigiului, în vederea încadrării corecte în temeiul prevederilor art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **din următoarele motive:**

- societatea a solicitat sume pentru neindeplinirea obligatiilor contractuale, iar **B** a acceptat acordarea partiala a acestora, impunand ca si conditie renuntarea la litigiu;
- constructia a facut deja obiectul livrării catre **C**, deci sumele obtinute nu puteau reprezenta livrarea unei constructii conform Antecontractului de vanzare-cumparare, ci doar o despagubire a societatii pentru prejudiciul suferit;
- tratamentul fiscal se stabileste in functie de substanta economica a operatiunii si nu in functie de forma juridica a acesteia;
- Hotararile CJUE in cauzele C-295/17 MEO si C-242/18 UniCredit Leasing nu au rasfrangere asupra operatiunii analizate intrucat acestea trateaza prestari de servicii, respectiv situatia unor sume prestabilite pentru rezilierea contractului, si situatia in care substanta economica a sumelor achitate este de a asigura un venit minim pentru durata contractuala;

Suplimentar, contestatara susține că nu sunt aplicabile prevederile art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, operatiunea nefiind in sfera TVA, intrucât:

- societatea nu a fost pusa in pozitia de a *tolera* o actiune sau o situatie;
- renuntarea la litigii nu poate reprezenta o prestare de serviciu/activitate economica in sfera TVA;
- sumele aferente contractului de tranzactie nu fac parte din sumele agreate de societate si **B** prin Antecontractul de vanzare-cumparare, ci au fost stabilite prin negociere, avand in vedere pozitia in litigiu;
- nu exista un consum efectiv in sfera TVA;
- nu exista un beneficiu cuantificabil pentru **B**;
- nu exista o legatura intre beneficiul **B** si contravaloarea primita de societate.

**În drept**, sunt incidente prevederile:

- art.271 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.”*

- pct.7 alin.(17) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare:

**”(17) În cazul contractelor de construire, al antecontractelor de vânzare-cumpărare și al contractelor de promisiune de vânzare a unui imobil neconstruit, finalizate prin transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate prin contract de vânzare-cumpărare, se consideră că are loc o livrare de bunuri imobile în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul în care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate, are loc o prestare de servicii în sensul art. 271 alin. (1) din Codul fiscal. ”**

- art.271 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

**c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că se consideră prestare de serviciu orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri. În cazul antecontractelor de vânzare-cumpărare a unui imobil neconstruit finalizat prin transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor se consideră că are loc o livrare însă, în cazul în care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate are loc o prestare de serviciu.

De asemenea constituie prestare de serviciu angajamentul de a tolera o acțiune ori o situație.

-art.286 alin.(1) lit.a și b) din același act normativ prevede:

**”(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

Conform prevederilor legale mai sus invocate se reține că prestările de servicii cuprind și operațiuni cum sunt angajamentul de a tolera o acțiune ori o situație, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de lege.

- art.286 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**”(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

**b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice**

**alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate”**

Față de cele mai sus invocate se reține că **baza de impozitare a TVA nu cuprinde sumele reprezentând** daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și **orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.**

Totodată, referitor la faptul generator și exigibilitatea TVA prevederile legale stipulează:

- art.280 alin.(1-3) din același act normativ, prevede:

**”(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

**(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.**

**(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.326 alin. (1).”**

- art.280 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**”(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.**

- pct.23 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin.4 din Codul fiscal, trebuie determinate:**

**a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;**

**b) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile**

accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan;

**c) În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceleiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.”**

- art.281 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**”(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol. (...)**

**(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”**

- art.282 alin.(1) din același act normativ, stipulează:

**”(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.**

Față de prevederile legale se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

**Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepțiile prevăzute de lege, iar pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art.280 alin.4 din Codul fiscal, trebuie determinată natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, iar în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceleiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată**



independentă. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate așa cum s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan.

În cazul în care nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.

De asemenea, pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

Ca urmare, potrivit legii exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

**Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost expuse pe larg la situația de fapt, rezultă următoarele:**

Urmare reverificării perioadei **00.00.2018-00.00.2019**, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- la data de **00.00.2011** a fost perfectat **Antecontractul de vânzare-cumpărare** din data de **00.00.2011**, atestat de **4** prin încheierea nr.**000/00.00.2011**, prin care **X se angajează sa vanda Complexul comercial împreună cu terenul clientului sau B.** În vederea derulării Antecontractului **B** virează către **X** avansul în sumă de **000 lei**, fără TVA, respectiv echivalentul a **000 euro**, la data de **00.00.2011**;
- la data de **00.00.2012** **B transmite notificare** către **X** în sensul **că reziliază Antecontractul** pe motiv că lucrările efectuate nu corespund din punct de vedere tehnic, că nu au fost respectate termenele și condițiile **E** din antecontract;
- la data de **00.00.2012** **Primăria S dispune** încheierea unui proces verbal prin care se va stabili stadiul executării lucrărilor de construcții, fiind încheiat **Procesul verbal nr.000/2012.** De asemenea, **Serviciul de cadastru procedează la întăbularea dreptului de proprietate în favoarea X conform Extrasului de carte funciară nr.000 pentru teren împrejmuit, Construcția C3 și construcția C4.** La numărul cadastral **000** a fost întăbulată suprafața construită la sol 110 mp (post de transformare, parter) **cu drept de ipotecă în valoare de 000 euro** asupra construcțiilor viitoare ce se intenționează a fi construite de **X** pe terenul înscris la nr. Cadastral **000** compus din: hipermarket, zonă de livrări, parcare în favoarea creditorilor ipotecari **G și I**, conform actului notarial nr.**000/2012.**

- în luna 00 2014, in Dosarul 000/2014, aflat pe rolul Tribunalului ..., a fost deschisa procedura de insolventa fata de debitoarea X, administrator judiciar desemnat fiind Z;
- în luna 00 2014, X a introdus actiune in instanta impotriva B, fiind deschis Dosarul civil nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... - Sectia IV Civila. Prin Cererea de chemare in judecata, X a solicitat instantei:
  - anularea Declaratiei de rezolutiune a Antecontractului de vanzare – cumparare din data de 00.00.2012;
  - să constate rezolutiunea din cauza pretinsei neexecutari de catre B ( B S.A);
  - sa oblige B (B S.A) la plata sumei de 000 lei, cu titlu de prejudiciu si a sumei de 000 lei cu titlu de dobanda legala calculata pana la 00.00.2014.
- Impotriva Cererii de mai sus, B (B) a formulat intampinare si a solicitat instantei:
  - „sa se constate ca cererea formulata de X in sensul rezolutiunii antecontractului este lipsita de obiect, avand în vedere ca Antecontractul a fost deja rezolvit de B”;
  - sa respinga cererea formulata de X ca neintemeiata”.
- la 00.00.2017, in Dosarul civil nr.000/2014, X a formulat Cerere precizatoare prin care a solicitat instantei obligarea B la plata sumei de 000 lei (000 lei-000 lei) stabilita astfel:
  - a) 000 lei se compune din:
    - 000 lei: contravaloarea lucrarilor de constructii efectuate de X in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare;
    - 000 lei: dobanda legala aferenta valorii lucrarilor de constructii calculata pana la 00.00.2016. Totodata a fost solicitata dobanda legala pana la plata integrala a debitului;
    - 000 lei (000 euro): profitul nerealizat suferit din cauza rezolutiunii antecontractului;
    - 000 lei: dobanda aferenta profitului nerealizat, calculata pentru perioada 00.00.2014-00.00.2017. Totodata a fost solicitata dobanda legala pana la data platii efective a profitului nerealizat.
  - b) suma de 000 lei se compune din:
    - 000 lei (000 euro) contravaloarea constructiei nefinalizate Complex comercial adjudecata direct A (Proces de adjudecare din data de 00.00.2017);
    - 000 lei (000 euro): avansul achitat in data de 00.00.2011 de B in baza Antecontractului de vanzare- cumparare/00.00.2011.
- în timpul derularii in instanta a Dosarului civil nr.000/2014, urmare negocierilor purtate de reprezentantii celor doua parti, respectiv reprezentantii firmei de insolventa si avocatura, X si B (B), prin concesii reciproce, au convenit sa stinga litigiul ce face obiectul Dosarului nr.000/2014 aflat in derulare pe rolul Tribunalului ..., inaintea pronuntarii de catre instanta a unei sentinte definitive si irevocabile. Angajamentul de a stinge litigiul s-a materializat prin incheierea Contractului de tranzactie din data de

**00.00.2018**, potrivit caruia, **X si B (B)** „*au convenit sa tranzactioneze disputa ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... si sa evite orice cereri, actiuni, proceduri, litigii sau dispute ulterioare in legatura cu Antecontractul....*”.

Conform clauzelor Contractului de tranzactie din **00.00.2018**, angajamentul partilor de stingere a litigiului s-a concretizat in concesii reciproce privind pretul tranzactiei, renuntarea la drepturi ce formeaza obiectul cererilor formulate in dosarul nr.**000/2014**, renuntarea la pretentii viitoare, neasumarea raspunderii, etc, principalele dintre acestea fiind:

- **”B se angajeaza sa plateasca catre X o suma totala de 000 euro;**
- **renuntarea la drepturile ce formeaza obiectul Cererilor formulate in Dosarul civil 000/2014, conform Contractului de tranzactie;**
- **partile convin ca diferendul ce formeaza obiectul dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... va inceta definitiv;**
- **ca efect al Contractului de tranzactie, partile convin ca Antecontractul a incetat la data la care B a trimis catre X Declaratia de rezolutiune (declaratia de rezolutiune din 00.00.2012);**
- partile recunosc, accepta si confirma ca orice pretentii reciproce ce au aparut cu privire la sau au orice legatura cu Antecontractul sunt definitiv si irevocabil solutionate conform Contractului de Tranzactie;
- **in considerarea Pretului Tranzactiei: X renunta irevocabil la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula referitor la Antecontract [...];**
- **B renunta si elibereaza, achita si descarca in mod irevocabil X de orice raspundere in legatura cu toate actiunile, pretentiile si obligatiile de orice fel [...], renunta la toate drepturile si pretentiile pe care le poate formula in temeiul legii la Antecontract”.**

Față de cele mai sus precizate **în ceea ce priveste pretul tranzactiei**, organele de inspecție fiscală au stabilit că în conformitate cu prevederile art.2267 alin. (1) din Noul Cod Civil, “*Tranzactia este un contract prin care partile previn sau sting un litigiu, in faza executarii silit, prin concesii sau renuntari reciproce la drepturi ori prin transferul unor drepturi de la una la cealalta*”, respectiv că tranzactia a presupus:

- **existenta unui drept litigios:** disputa ce formeaza obiectul Dosarului nr. **000/2014** aflat pe rolul Tribunalului ...;
- **intentia partilor de a pune capat litigiului:** angajamentul celor doua parti de a incheia litigiul prin acordul acestora de a pune capat actiunii introduse in instanta de **X** impotriva **B (B)**;
- **existenta unor concesii reciproce:** **X** renunta la o parte din sumele solicitate prin cererea precizatoare, respectiv suma de **000 lei**, iar **B (B)** accepta sa achite suma de **000 euro**.

Ca urmare au considerat **Contractul de tranzactie incheiat intre X si B (B) ca având drept obiect angajamentul acestora de a inceta un litigiu, astfel incat, din perspectiva TVA nu reprezinta daune interese sau penalizari,**

dobanzi, compensatii, etc., asa cum sunt reglementate de art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În susținerea celor constatate organele de inspecție fiscală au invocat motivele:

-Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu B (B) in data 00.00.2011 nu contine clauze cu privire la rezilierea anticipata a antecontractului de vanzare-cumparare si nu au fost negociate sume datorate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale peste pretul de cumparare a proiectului imobiliar ;

- nu au fost incheiate acte aditionale la Antecontractul de vanzare cumparare incheiat cu B (B) in data 00.00.2011;

- litigiul a fost stins cu acordul partilor, inainte ca o instanta sa se pronunte, printr-o hotarare judecatoreasca definitiva și irevocabila, astfel ca suma platita de B (B) catre X a fost stabilita de parti si nu printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila;

- nu exista un alt contract in derulare.

De asemenea, deși prin Nota explicativa data de Z prin 3, in calitate de lichidator judiciar in data de 00.00.2020, se precizează **“avand in vedere contractul de tranzactie incheiat intre parti, rezulta faptul ca pretul contractului platit de B nu a fost platit ca o penalitate pentru rezilierea antecontractului de vanzare-cumparare, ci a fost platit pentru stingerea litigiului care exista intre părți”**, au fost solicitate informatii cu privire la tranzactia derulata cu B (B), respectiv ce a stat la baza negocierii pretului tranzactiei platit de B in suma de 000 euro si componenta acestei sume, din care au rezultat:

- **“contractul de tranzactie nu putea fi incheiat pentru suma care a fost solicitata de societate prin actiunea in instanta (avand in vedere ca procesul nu era finalizat), ci pentru o suma mai mica”;**

- **astfel, societatea si B au incheiat contractul de tranzactie pentru un pret care este mai mic decât valoarea pretentiei societatii, intrucat obiectul contractului de tranzactie a fost stingerea litigiului existent intre parti si nu obligarea B la plata sumei solicitate prin actiunea in instanta;**

**-este clar ca in cazul in care societatea ar fi propus ca pretul contractului de tranzactie sa fie identic cu pretentiile din dosarul de instanta, B ar fi refuzat incheierea contractului de tranzactie”.**

Pe baza celor mai sus enunțate, referitor la suma de 000 euro din contractul de tranzactie, s-a constatat că aceasta a fost acordata pentru renuntarea la litigiu, urmare negocierilor dintre parti, pornind de la sumele solicitate prin Cererea precizatoare din 00.00.2017.

Logica organelor de inspecție fiscală a fost în sensul **“daca s-ar analiza componenta sumei de 000 lei solicitata de X prin Cererea precizatoare din 00.00.2017, s-ar constata ca suma stabilita drept obligatie de plata a B, respectiv 000 euro (000 lei) reprezinta echivalentul in euro a obligatiilor de plata solicitate de X cu titlu de lucrari de constructii, costuri suplimentare**

**si profit nerealizat, luând in calcul si suma de 000 euro cu titlu de avans la data de 00.00.2011.**

De menționat este faptul că la termenul din **00.00.2017**, in Dosarul civil nr.**000/2014**, **X** a formulat Cerere precizatoare prin care a solicitat instantei obligarea **B (B)** la plata sumei de **000 lei**, cu titlu de prejudiciu si dobanzi. La stabilirea prejudiciului s-a avut in vedere valoarea lucrarilor de constructii efectuate de **X** in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, precum si valoarea costurilor suplimentare (**000 lei**), profitul nerealizat din cauza rezolutiunii antecontractului (**000 lei**), diminuate cu valoarea de piata a lucrarilor de constructii efectuate, valorificate in procedura de insolventa prin adjudecarea directa de catre **A**, conform Procesului de adjudecare din data de **00.00.2017 (000 lei)** si cu valoarea fara TVA a sumei achitata de **B (B)**, in data de **00.00.2011**, pentru obtinerea autorizatiei de construire de catre **X**, in baza Antecontractului de vanzare- cumparare (**000 lei** inclusiv TVA).

Mai mult, organele de inspectie fiscală continua argumentația în sensul că **"Desi Antecontractul de vanzare cumparare a fost reziliat, avansul nu a fost restituit catre B, iar prin contractul de tranzactie B s-a angajat sa plateasca in plus societatii suma de 000 euro, peste cei 000 euro, reprezentand avans incasat pentru obtinerea autorizatiei de construire, pentru care societatea a colectat TVA in suma de 000 lei, echivalentul a 000 euro, considerata de societate operatiune taxabila din punct de vedere a TVA."** astfel că, suma incasată nu poate fi incadrată în prevederile art.286 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de argumentația prezentată în raportul de inspectie fiscală organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Art.286 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**"(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:**

**b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate"**

Față de aceste prevederi din analiza Contractului de Tranzacție reiese că acesta are ca obiect concesiile reciproce ale tranzacțiilor privind disputa ce formează obiectul Dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... și "să evite orice cereri, acțiuni, litigii sau dispute interioare în legătură cu Antecontractul, în conformitate cu termenii și condițiile prevăzute în prezentul Contract de Tranzacție".

Prețul tranzacției a constat în faptul că, **B s-a angajat sa achite suma de 000 euro (în echivalent RON) la cursul comunicat de BNR din ziua plății sub rezerva indeplinirii cumulative a patru condiții suspensive** (aprobarea

contractului de adunarea creditorilor, hotărârea creditorilor nu a fost contestată în instanță, decizia adunării creditorilor să fie aprobată de judecătorul sindic, hotărârea judecătorului sindic nu a fost contestată în instanță).

De asemenea, la pct.8 se prevede: *"Sub rezerva termenilor și condițiilor acestui Contract de Tranzacție Părțile convin ca diferendul ce formează obiectul Dosarului nr.000/2014 aflat pe rolul Tribunalului ... va înceta definitiv"*.

Astfel, se reține că respectivele constatări potrivit cărora nu au fost încheiate acte aditionale la Antecontractul de vanzare cumparare încheiat cu **B (B)** în data **00.00.2011** și nu exista un alt contract în derulare, nu sunt relevante în acest caz conform prevederilor art.286 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel de acte încheiate cu acordul părților putând să influențeze situația de fapt constatată însă, atât timp cât nu există, nu se poate discuta pe această temă.

În ceea ce privește constatarea potrivit căreia "suma platita de B (B) către X a fost stabilită de parti si nu printr-o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila" se reține că din analiza aceluiași temei de drept:

*"(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

*b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate"* legea impune ca numai sumele reprezentând daune-interese să fie stabilite prin hotărâre judecătorească, iar articolul de lege prevede în continuare (a se avea în vedere noțiunea "și") că nu se includ în baza de impozitare *"și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate"*.

Ca atare, suma încasată de **X** în baza Contractului de Tranzacție este ca urmare a stingerii unui litigiu ce privește Antecontractul încheiat inițial și reziliat ulterior, **fiind stabilită prin negociere între părți și nu ca urmare a unei hotărâri judecătorești.**

**În ceea ce privește argumentele referitoare la suma încasată, cum că aceasta ar reprezenta componenta "sumei de 000 lei solicitata de X prin Cererea precizatoare din 00.00.2017, s-ar constata ca suma stabilită drept obligatie de plata a B, respectiv 000 euro (000 lei) reprezinta echivalentul in euro a obligatiilor de plata solicitate de X cu titlu de lucrari de constructii, costuri suplimentare si profit nerealizat, luând in calcul si suma de 000 euro cu titlu de avans la data de 00.00.2011.", de asemenea, nu poate fi reținută intrucât prin Cererea precizatoare din 00.00.2017 X a solicitat instantei obligarea B (B) la plata sumei de 000 lei, cu titlu de prejudiciu si dobanzi, având în vedere valoarea lucrarilor de constructii efectuate de X in baza Antecontractului de vanzare-cumparare, valoarea costurilor suplimentare (000 lei), profitul**

nerealizat din cauza rezoluției antecontractului (000 lei), diminuate cu valoarea de piață a lucrărilor de construcții efectuate, valorificate prin adjudecarea directă de către A și cu valoarea fără TVA a sumei achitate de B (B), în data de 00.00.2011, pentru obținerea autorizației de construire de către X, în baza Antecontract.

Ca atare, concluzia organelor de inspecție fiscală se întemeiază pe constatări de tipul ***”în cazul în care s-ar analiza componenta sumei ... ar rezulta”*** constatări care nu reprezintă **constatari certe, de natură să genereze obligații fiscale certe datorate de contribuabil.**

Or, la analiza efectuată nu s-a avut în vedere Contractul de Tranzacție prin care s-a stabilit suma de 000 euro ca fiind prețul tranzacției **fără ca acesta sumă să fie individualizată pe elementele componente din cererea precizatoare, fiind o sumă fixă și fiind condiționată de îndeplinirea celor patru condiții suspensive.**

Mai mult, prin Contractul de Tranzacție din 00.00.2018 s-au convenit concesiile privind încheierea unui litigiu referitor la Antecontractul încheiat la data de 00.00.2011 în condițiile în care în Antecontract a fost stabilit un preț de 000 euro, fără TVA, iar obiectul acestuia constă în livrarea unui imobil, la capitolul preț de cumpărare fiind prevăzut ***”prețul de cumpărare (...) se stabilește prin prezentul CVC de către părți (...).”***

De asemenea, prețul stabilit prin Contractul de Tranzacție a fost acordat pentru renunțarea la totalitatea pretențiilor, a fost negociat de părți și este peste prețurile negociate în Antecontractul încheiat la data de 00.00.2011.

Totodată, **conform art.2267 din Codul civil** se prevede :

***”(1) Tranzacția este contractul prin care părțile previn sau sting un litigiu, inclusiv în faza executării silite, prin concesiile sau renunțări reciproce la drepturi ori prin transferul unor drepturi de la una la cealaltă.***

***(2) Prin tranzacție se pot naște, modifica sau stinge raporturi juridice diferite de cele ce fac obiectul litigiului dintre părți.”***

Prin urmare, suma solicitată prin Contractul de tranzacție reprezintă o concesiune reciprocă stabilită de părți sub rezerva îndeplinirii celor patru condiții suspensive care au avut loc și, ulterior X a încasat suma stabilită de părți ca o sumă fixă.

Ca atare, **această sumă nu poate fi asimilată cu suma solicitată prin cererea precizatoare**, cu atât mai mult cu cât privește stingerea litigiului ce a avut ca obiect un antecontract prin care a fost stabilit un preț preț mai mic, respectiv de 000 euro, fără TVA, iar organele de inspecție fiscală nu aduc în susținere probe care să facă dovada argumentelor prezentate, acestea fiind mai mult deduceri de natură logică (*dacă s-ar analiza...*). Astfel, nu au fost respectate nici prevederile art.73 alin.(2), respectiv ale art.113 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a jurisprudenței CJUE, respectiv cauzele C-295/17 MEO și C-242/18 UniCredit Leasing, se rețin următoarele:

**În ce privește cauza C-295/17 MEO – Servços de Comunicações e Multimédia SA**, este o societate cu sediul la Lisabona (Portugalia), ce are ca activitate principală furnizarea pe teritoriul portughez de **prestări de servicii în domeniul telecomunicațiilor supusă la plata TVA-ului**.

În cadrul activității sale, MEO încheie cu clienții săi contracte de prestări de servicii, în domeniul telecomunicațiilor, de acces la internet, televiziune și multimedia, dintre care unele prevăd perioade minime de contractare, acordând în același timp clienților condiții avantajoase, în special sub formă de rate lunare de abonament mai reduse.

Aceste contracte prevăd de asemenea că, **în cazul dezactivării produselor și serviciilor** prevăzute în acestea înainte de expirarea perioadei minime de contractare convenite, la cererea clienților sau pentru un motiv care le este imputabil, **MEO are dreptul la o despăgubire corespunzătoare valorii taxelor de abonament lunar convenite** înmulțite cu diferența dintre perioada minimă de contractare prevăzută în contract și numărul de luni în care s-a realizat prestarea de servicii.

Potrivit instanței de trimitere, **cuantumul care trebuie plătit de client către MEO în cazul rezilierii anticipate a contractului de prestare de servicii ar fi, prin urmare, suma taxei de abonament corespunzătoare pentru întreaga perioadă minimă de contractare, chiar dacă prestarea de servicii nu este furnizată clientului până la sfârșitul acestei perioade.**

În cursul unui control efectuat la MEO între 1 aprilie și 20 noiembrie 2014, Autoritatea Fiscală și Vamală a constatat că, pentru exercițiul fiscal corespunzător anului 2012, **MEO nu a achitat TVA-ul pentru suma care a fost facturată clienților în urma rezilierii anticipate a contractelor de prestare de servicii și, în consecință, a emis acte de recuperare a TVA-ului.**

**”Concluzia instanței a fost în sensul că ”Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că suma prestabilă percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei astfel de rezilieri, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, trebuie să fie considerată drept remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare acestei taxe.”**

**În cauza C-242/18 UniCredit Leasing EAD**, litigiul a constat în:

La 6 februarie 2006, societatea „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (denumită în continuare „Bulus” sau „locatorul”), a cărei succesoare în drepturi este



Unicredit, a încheiat cu „Vizatel” OOD (denumită în continuare „locatarul”) un **contract de leasing financiar cu opțiune de cumpărare**, în temeiul căruia locatorul se angaja să cumpere un teren desemnat de locatar, să construiască o clădire pe terenul respectiv și să pună totul la dispoziția locatarului. Acest contract era încheiat pentru o durată de 11 ani care începea să curgă de la începutul lunii următoare predării materiale a bunului care face obiectul contractului, în schimbul unei rate de leasing lunare. **Acesta stipula că locatorul poate pune capăt anticipat contractului în cazul neplății a cel puțin trei rate de leasing de către locatar și poate solicita o despăgubire egală cu suma tuturor ratelor de leasing neplătite pe toată durata contractului de leasing financiar.**

La 5 decembrie 2006, obiectul contractului a fost predat locatarului, iar la 28 decembrie 2007, locatorul a emis o factură cu TVA cu titlu de primă rată. Printr-o decizie rectificativă din 14 februarie 2008, administrația fiscală bulgară a constatat o datorie de TVA a Bulus, calculată pe o bază de impozitare egală cu suma ansamblului ratelor de leasing datorate pe toată durata contractului și, ulterior, a dedus-o dintr-o creanță fiscală pe care aceasta din urmă o deținea asupra fiscului.

Deși locatorul a continuat să emită facturi cu TVA până la 29 octombrie 2010, iar apoi de la 4 august 2011 până la 31 august 2012, locatarul a încetat să achite ratele datorate începând cu luna aprilie a anului 2009. **Ca urmare a neexecutării culpabile a obligațiilor sale de către locatar, Bulus a pus capăt în mod unilateral contractului de leasing financiar începând de la 6 iunie 2015.**

Acestea sunt împrejurările în care Bulus a solicitat de la administrația fiscală bulgară rambursarea TVA-ului calculat în decizia rectificativă din 14 februarie 2008. Cererea sa a fost însă respinsă.

Potrivit paragrafului 66 *”În ceea ce privește, în al doilea rând, despăgubirea datorată în cazul rezilierii anticipate a contractului, din decizia de trimitere reiese că contractul de leasing financiar stipula că locatorul poate solicita locatarului, în cazul rezilierii pentru neexecutare culpabilă, plata unei despăgubiri egale cu suma tuturor ratelor de leasing neplătite pe toată durata contractului, din care se scad valoarea reziduală a activului și redevența anuală calculată pe baza ratei dobânzii aplicabile pentru finanțarea operațiunii. Rezultă de aici că nu se poate considera că ratele contractului de leasing financiar sunt datorate după data rezilierii sale, sub rezerva aplicării unor dispoziții naționale contrare.”*

68. De asemenea, trebuie amintit că, potrivit articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA, sunt supuse TVA-ului livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare.

De asemenea, *”69 În acest temei, potrivit Curții, calificarea drept „operațiune cu titlu oneros” implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație*

**primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, retribuiția primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 31).**

**70. Mai precis, s-a statuat că suma prestabilă percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei asemenea rezilieri, trebuie să fie considerată remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare TVA-ului, chiar dacă o asemenea reziliere presupune dezactivarea produselor și serviciilor prevăzute prin contract înaintea expirării perioadei minime de contractare convenite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, MEO– Servicos de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punctele 12, 45 și 57).(...).**

**83. Rezultă că este necesar să se răspundă la a doua-a patra întrebare că articolul 90 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, lipsa plății unei părți din ratele de leasing datorate ale unui contract de leasing financiar pentru perioada cuprinsă între încetarea plăților și rezilierea neretroactivă a contractului, pe de o parte, și lipsa plății unei despăgubiri datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului, corespunzătoare sumei tuturor ratelor de leasing neplătite până la expirarea acestui contract, pe de altă parte, constituie un caz de neplată susceptibil să intre sub incidența derogării de la obligația de reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA, prevăzută la alineatul (2) al acestui articol, cu excepția cazului în care persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.**

**În urma analizei acestui caz Curtea a concluzionat că "Articolul 90 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, lipsa plății unei părți din ratele de leasing datorate ale unui contract de leasing financiar pentru perioada cuprinsă între încetarea plăților și rezilierea neretroactivă a contractului, pe de o parte, și lipsa plății unei despăgubiri datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului, corespunzătoare sumei tuturor ratelor de leasing neplătite până la expirarea acestui contract, pe de altă parte, constituie un caz de neplată susceptibil să intre sub incidența derogării de la obligația de reducere a bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, prevăzută la alineatul (2) al acestui articol, cu excepția cazului în care persoana impozabilă demonstrează existența unei probabilități rezonabile ca datoria să nu fie onorată, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere."**

**Conform celor două cauze CJUE mai sus analizate se reține că sumele în discuție sunt prestări servicii (de telecomunicații respectiv leasing financiar) în condițiile în care cazul în speță se referă la o sumă incasată în baza unui Contract de tranzacție încheiat în vederea stingerii litigiului referitor la un Antecontract.**

Față de acest aspect, organele de inspecție fiscală au prezentat constatări de genul că, deși obiectul contractului este livrarea unui imobil și nu executarea de lucrări de construcții în situația în care nu are loc transferul dreptului de proprietate a construcțiilor rezultate are loc o prestare de serviciu conform prevederilor art.271 alin.(1) din Codul fiscal.

Această prevedere se regăsește la pct.7 alin.(17) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***”(17) În cazul contractelor de construire, al antecontractelor de vânzare-cumpărare și al contractelor de promisiune de vânzare a unui imobil neconstruit, finalizate prin transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate prin contract de vânzare-cumpărare, se consideră că are loc o livrare de bunuri imobile în sensul art. 270 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul în care nu are loc transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate, are loc o prestare de servicii în sensul art. 271 alin. (1) din Codul fiscal. ”***

Conform prevederilor legale de mai sus **acestea se referă la imobile neconstruite care nu se finalizează prin transferul dreptului de proprietate o astfel de operațiune reprezentând în fapt o prestare de servicii de construcții și nu o livrare de bunuri.** Astfel, singurul obiect al Antecontractului a fost livrare unui imobil, respectiv o livrare de bunuri, conform prevederilor art.270 din Codul fiscal, iar faptul că imobilul nu a fost finalizat, fiind vândut parțial (operațiune recunoscută de organele de inspecție fiscală) nefinalizarea contractului prin vânzarea imobilului nu poate transforma o livrare de bunuri în prestare de servicii.

De asemenea, în cele două cazuri prezentate **sumele au fost prestabilite de la bun început ca fiind datorate pentru rezilierea anticipată,** respectiv neplata a trei rate de leasing. Acest fapt reprezintă condiție în stabilirea unei prestari de servicii în sensul că sumele plătite trebuie să fie contravaloarea unei prestații individuale, sumă stabilită între părți or, în cazul Antecontractului de vânzare-cumpărare nu s-a stabilit de la bun început care ar fi suma ce ar fi trebuit să o achite una dintre părți celeilalte în caz de rezoluțiune anticipată.

**Totodată, substanța economică diferă, respectiv:**

- în cazul MEO pct.42 ***”suma datorată, în temeiul contractelor respective, pentru nerespectarea perioadei minime de contractare reprezintă suma taxei de abonament înmulțită cu diferența dintre perioada minimă de contractare și numărul de luni în care prestarea de servicii a fost furnizată. Astfel, plata sumei datorate pentru nerespectarea perioadei minime de contractare permite MEO***

**să obțină, în principiu, aceleași venituri precum în cazul în care clientul nu ar fi reziliat contractul în mod prematur”;**

- în cazul UniCredit Leasing pct.73 ”(...) **Prin urmare, plata sumei datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului permite locatorului să încaseze aceleași venituri ca cele pe care le-ar fi încasat în lipsa acesteia. Rezultă că, în cadrul unui contract de tipul celui în discuție în litigiul principal, rezilierea nu schimbă realitatea economică a relației contractuale”.**

Astfel, în ambele cazuri suma incasata este egală cu suma care ar fi fost incasată și în cazul nerezilierii anticipate, neplătii la termen a ratelor de leasing or, suma solicitată prin Contractul de Tranzacție este diferită, atât ca și quantum cât și ca natură, de suma stabilită prin Antecontractul de vânzare-cumpărare.

Totodată, din constatări rezultă două abordări diferite:

- pe de o parte se constată că prețul contractului reprezintă sumă achitată pentru stingerea litigiului (angajamentul de a tolera o acțiune ori o situație);  
- pe de altă parte, din interpretarea C-242/18, se afirmă că suma achitată ar reprezenta contraprestația pentru dreptul de a beneficia de executarea obligațiilor de către X, adică suma ar fi fost inclusă de la bun început în valoarea de livrare a imobilului conform Antecontractului de vânzare-cumpărare și se include în baza de impozitare a TVA.

Astfel, aceleiași cauze nu i se pot aplica două tratamente fiscale diferite.

Se reține că operațiunile impozabile din punct de vedere al TVA sunt reglementate la art.268 din Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; (...)

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Art.269 alin.(1) din același act normativ, prevede:

**”(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”**

Codul civil, așa cum a fost invocat mai sus, art.2267 reglementează Contractul de tranzacție ca fiind un contract prin care părțile sting un litigiu prin concesi și renunțări reciproce, contract care este distinct de contractele comerciale care sunt definite de Codul civil la art.1650 ca fiind ”(1) Vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să

transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească.”

De asemenea, conform prevederilor art.271 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, prevede:

”(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

c) **angajamentul** de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau **de a tolera o acțiune ori o situație;**”

Astfel, incadrarea efectuată de organele de inspecție fiscală ca fiind o prestare de serviciu angajamentul de a tolera o acțiune sau o situație, implică permisiunea de îngădui o anumită situație, respectiv de abținere de la a lua măsuri pentru remedierea acestei situații. Or, în cazul în speță contractul de tranzacție stinge un litigiu aferent unui contract de vânzare-cumpărare, iar renunțarea la un litigiu nu poate constitui o prestare de servicii, atât timp cât prestarea de serviciu în sine reprezintă o activitate economică care se efectuează în vederea obținerii unei contraprestații, impozabilă din punct de vedere al TVA.

Se reține și aspectul conform căruia incadrarea efectuată ca fiind prestare de servicii **angajamentul de a tolera o acțiune sau o situație nu rezultă din situația de fapt constatată**, întrucât contestatara nu a tolerat acțiunea de reziliere a Antecontractului ci, dimpotrivă a formulat acțiune în instanță împotriva acesteia, procesul derulându-se pe perioada 2014-2019 între cele două părți, iar în vederea stingerii litigiului ce are ca obiect Antecontractul de vânzare-cumpărare, litigiu care s-a stins cu acordul părților consemnat în Contractul de Tranzacție din 2018.

Mai mult, se reține incosecvența organelor de inspecție fiscală în sensul că prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.**000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** operațiunea a fost incadrată ca fiind prestare de serviciu în sensul art.271 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a se preciza dacă reprezintă angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, angajamentul de a nu concura cu altă persoană sau angajamentul de a tolera o acțiune, iar prin decizia de impunere contestată s-a precizat că situația de fapt fiscală reprezintă angajamentul de a tolera o acțiune sau o situație.

Totodată, potrivit prevederilor art.11 alin.(11) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(11) *În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.* ”

coroborat cu art.1 alin.(2) din Directiva 112/2006/CE:

**”(2) Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.”**

**se reține că TVA se aplică bunurilor și serviciilor fiind o taxă de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor.** Ca atare, trebuie identificat un beneficiu consumabil (bun sau serviciu) având în vedere că prestarea de serviciu este cu plată, respectiv să implice un consum. Pentru a fi în sfera TVA operațiunea trebuie implice un consumator or, efectuarea unei plăți pentru stingerea unui litigiu, negociată de părți, în condițiile în care **B** nu a solicitat o contraprestație nu poate fi încadrată ca operațiune economică ce intră în sfera TVA.

Astfel, **in cauza CJUE C-277/05 Société thermale d’Eugénie-les-Bains**, ce are ca activitate principală exploatarea unor structuri balneare termale, inclusiv activități hoteliere și de alimentație publică. Această societate percepe sume plătite în avans, cu titlu de arvună, la rezervările de sejururi de către persoanele care urmează o cură termală. Aceste sume, fie se deduc din plata ulterioară a prestațiilor aferente sejurului, fie sunt reținute de respectiva societate în caz de renunțare la sejur a persoanelor care urmează o cură termală.

În 1992, Société thermale a făcut obiectul unei verificări contabile referitoare la perioada 1 ianuarie 1989-30 aprilie 1992. La încheierea acestei verificări, administrația fiscală a apreciat că trebuia să se aplice TVA-ul arvunelor care fuseseră percepute de Société thermale în momentul rezervării sejururilor și pe care aceasta le-a reținut după anularea rezervării de către clienți. La 8 decembrie 1994, au fost imputate Société thermale diferențe de impozit în valoare totală de 84.054 FRF (12.814 euro) pentru respectiva perioadă. Aceasta a sesizat administrația fiscală cu o contestație, care a fost respinsă la 14 februarie 1995.

**Instanța a concluzionat:** *”Articolul 2 punctul 1 și articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretate în sensul că sumele plătite cu titlu de arvună în cadrul contractelor de prestare de servicii hoteliere supuse taxei pe valoarea adăugată trebuie considerate, în cazul în care clientul își folosește posibilitatea de renunțare care îi este deschisă și aceste sume sunt reținute de exploatantul unei structuri hoteliere, despăgubiri forfetare pentru reziliere plătite pentru repararea prejudiciului suferit ca urmare a renunțării clientului, fără a fi legate în mod direct de vreun serviciu prestat cu titlu oneros și, prin urmare, nu sunt supuse acestei taxe.”*

Ca urmare, potrivit practicii CJUE sumele plătite în legătură cu neexecutarea unui contract nu intră în sfera TVA.

Astfel, nu se poate compara cu cazurile prezentate de organele de inspecție fiscală în care sumele incasate sunt egale cu sumele care ar fi fost incasate și în cazul rezilierii anticipate, respectiv neplătii la termen a ratelor de leasing, aceste sume fiind stabilite de la bun început prin contracte.

În cazul în speță a fost stabilită suma antecontractului ca fiind mai mică decât cea negociată prin Contractul de Tranzacție și nici sume reprezentând contravaloarea livrării neefectuate în caz de reziliere anticipată a acestuia ci, urmare a rezilierii anticipate unilaterale au început acțiunile formulate în instanță de către cele două părți contractante care s-au finalizat prin Contractul de tranzacție prin care părțile au formulat concesiile reciproce stabilind o sumă de plată sub rezerva indeplinirii a patru condiții suspensive, sumă care este diferită, atât ca și quantum cât și ca natură, de sumele stabilite prin Antecontractul de vânzare-cumpărare.

De asemenea, se reține că pentru ca o prestare de servicii să fie efectuată cu plată, condiție necesară pentru a fi încadrată în sfera TVA, este necesar să existe o legătură directă între nivelul beneficiilor dobândite și nivelul contravalorii primite or, în cazul analizat:

- tranzacția are ca obiect un litigiu, iar **B** nu dobândește dreptul de proprietate asupra imobilului deci nu a obținut niciun beneficiu economic din această tranzacție;

- chiar dacă ar exista un beneficiu pentru **B** acesta ar fi unul pur financiar și nu de consum, putând fi speculativ și necuantificabil. În fapt, **B** a fost cea care a achitat suma către **X** obținând în schimb indeplinirea celor patru condiții suspensive care sunt strict legate de încheierea litigiului respectiv aprobarea Contractului de tranzacție de către adunarea acționarilor și a judecătorului sindic care, în cazul care în au fost contestate trebuia să se prezinte hotărârea definitivă a instanței. De aici reiese că în fapt, condițiile suspensive impuse au fost în favoarea **B** în sensul ca, urmare a sumei achitate, negociate de părțile din litigiu, să nu mai existe dubii/reclamații cu privire la încheierea definitivă a litigiului.

- suma achitată de **B** nu reprezintă o componentă de cost a unei activități economice întrucât suma nu a fost achitată în vederea efectuării unei achiziții care să contribuie la realizarea de operațiuni taxabile și venituri impozabile.

Ca atare, având în vedere cele mai sus menționate, suma incasată de **X** reprezintă o sumă solicitată în vederea încheierii litigiului aflat pe rolul Tribunalului ... derivat din rezilierea Antecontractului de vânzare-cumpărare din anul 2011 încheiat cu **B**, suma care provine din neindeplinirea parțială a antecontractului și al cărui quantum poate fi stabilit ca fiind peste nivelul prețului din contract atât timp cât prin Antecontractul de vânzare-cumpărare din anul 2011 a fost stabilită o sumă mai mică decât cea negociată în vederea stingerii litigiului.

Mai mult, conform celor mai sus explicitate în speță nu a avut loc un angajament de a tolera o acțiune sau o situație și nici o prestare de servicii din care sa rezulte că suma incasată reprezintă contravaloarea unui serviciu/activități economice ci a avut loc stingerea unui litigiu prin concesi reciprocă, sumă obținută care provine din neindeplinirea parțială a antecontractului și al carui quantum este peste nivelul prețului din Antecontract.

Referitor la invocarea de către organele de inspecție fiscală a **Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014 "Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:**

[...] b) *atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.*" mentionăm că a fost dată **"În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare"** și se refera la livrări de bunuri și prestări servicii pentru care **"taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate"** și explicitează modul de determinare a TVA **"atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. (...)"**

Față de acest document se reține că acesta **nu se pliază pe speța în cauză având în vedere că în cazul analizat se pune problema dacă suma incasată în baza unui Contract de Tranzacție încheiat în vederea stingerii unui litigiu poate fi încadrată în sfera TVA** ca fiind prestare de serviciu de genul **"angajamentul de a tolera o acțiune sau o situație"** prevăzută de art.271 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și



completările ulterioare or, Decizia CFC nr.6/2014 se referă la modul de înregistrare a TVA aferente "**livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile**" **în situațiile în** care prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Ca atare având în vedere cele mai sus menționate în considerentele prezentei decizii nu se poate vorbi despre prestare de serviciu în sensul "**angajamentului de a tolera o acțiune sau o situație**" prevăzută la art.271 alin.(3) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în cazul în speță fiind vorba despre sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate care, potrivit prevederilor art.286 alin.(4) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu se includ în baza de impozitare a TVA.

Pe cale de consecință, neexistând faptul generator nu se poate vorbi nici despre exigibilitatea TVA care intervine la data faptului generator.

În consecință, TVA stabilită suplimentar în sumă de **000 lei** nu este datorată de societate.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) **Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**” se va admite contestația formulată de X – în faliment și se va anula Decizia de impunere nr.000/2020, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE

**Admiterea contestației formulată de X – în faliment și anularea Deciziei de impunere nr.000/2020**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y pentru **suma de 000 lei reprezentând TVA.**

**Director general**