

DECIZIE NR. din 2022

privind soluționarea contestației formulate de **societatea XXS.R.L.**, înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX YY

Serviciul Soluționare contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. XX a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. XX sub nr. XX 24383 /22.12.2021, cu privire la contestația formulată de societatea XXS.R.L., CIF 000000, cu sediul în localitatea XX, nr. 280, jud. XX și sediul procedural ales la Societatea Civilă de XXX în localitatea XXX, str.XXX, nr. 13, bl. L5, ap. 2, jud. XX .

Contestația formulată de societatea XXS.R.L. a fost înregistrată la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX sub nr.YY/06.12.2021.

Contestația a fost semnată de Societatea Civilă de Avocați XXX, pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original nr. 222170/18.11.2021 în conformitate cu prevederile art. 269 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, emisă în baza Referatului pentru verificare documentară nr. YY/21.10.2021 de A.J.F.P. XX și comunicat în data 11.11.2021.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de YY lei.

Față de data comunicării, sub semnătură privată în data de **11.11.2021**, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **06.12.2021** și înregistrată la A.J.F.P. XX sub nr.YY/06.12.2021.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice XX este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta XXS.R.L..

I. XXS.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice XX, pentru următoarele motive de fapt și de drept:

În fapt, în urma verificării documentare, finalizată prin referatul nr. YY/21.10.2021, a fost emisă decizia de impunere solicitat a fi anulată, prin care s-a

dispus impunerea suplimentară cu suma de YY lei, reprezentând TVA suplimentar la plată, reținându-se că petenta contestatoare a prestat servicii în favoarea partenerului comunitar, societatea XXX SRL din Italia, fără a colecta TVA aferent prețului încasat, cu toate că a existat această obligație întrucât serviciile au fost prestate la imobile situate pe teritoriul României, fiind astfel incidente reglementările din cuprinsul art. 278 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal, prin care legiuitorul a instituit excepția de la prevederile alin. 2 și alin. 3 ale aceluiași articol, dispoziții din urmă potrivit cărora, în situația achizițiilor intracomunitare, nu se colectează TVA.

Petenta subliniază, că în alți termeni, organul de control a apreciat că în situația de față, chiar dacă serviciile au fost prestate în favoarea unui partener intracomunitar, nu se aplică regulile prevăzute la art. 278 alin. 2 și 3 din Legea nr. 227/2015 întrucât serviciile au fost prestate la imobile situate pe teritoriul României și, în atare situație, se impune a fi colectată TVA, astfel cum este reglementată prin dispozițiile art. 278 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta solicită să se constate că decizia de impunere contestată este nelegală, pentru următoarele considerente:

- potrivit dispozițiilor art. 278 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Prin excepția de la prevederile alin. 2 și alin. 3. pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier.”

Astfel, petenta subliniază că, prin această reglementare legiuitorul a făcut trimitere la serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile și mai departe a exemplificat care sunt aceste servicii, fără a face vorbire de situația construirii de imobile, respectiv de edificarea prin construire sau montaj a imobilelor și transferul dreptului de proprietate asupra imobilului construit (edificat) către beneficiarul cumpărător.

Contestatoare arată că a prestat servicii de edificare (construire) prin montaj a silozurilor metalice verticale în favoarea unui partener intracomunitar, respectiv în favoarea societății XXX SRL, stare de fapt necontestată de organul de inspecție fiscală prin referatul pentru verificare documentară și prin decizia de impunere solicitat a fi anulat.

În atare situație, acceptând că aceste silozuri metalice verticale sunt bunuri imobile, petenta solicită să se constate că aceasta a desfășurat activitate de construire a acestor silozuri și nicidecum servicii în legătură sau pentru un imobil deja existent la data desfășurării activității economice, situație în care nu este incidentă excepția prevăzută de art. 278 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Dacă legiuitorul ar fi dorit ca și situația edificării, construirii, în mod clasic (din zidărie cu fundație încorporată în pământ) sau prin montaj a instalațiilor de depozitare și uscarea a cerealelor, să fie încadrată în excepția prevăzută de art. 278 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal, atunci ar fi făcut-o în mod facil întrucât s-a

preocupat de exemplificarea situațiilor care se încadrează în această excepție, incluzând doar prestările de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, nu și activitatea de construire efectivă.

În concluzie, societatea contestatară solicită să se constate că activitatea economică de edificare prin montaj a silozurilor metalice verticale pentru depozitarea cerealelor nu a fost prevăzută de legiuitor în situația de excepție reglementată prin dispoziția art. 278 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal, tocmai pentru că această activitate nu reprezintă o prestare de servicii și, în atare situație, sunt aplicabile reglementările de la dispozițiile art. 276 cu raportare la dispozițiile art. 275 alin. 1 lit. b și dispozițiile art. 273 din codul fiscal, cu privire la livrarea de bunuri.

În situația de față, partenerul intracomunitar XXX SRL a contractat cu beneficiari de pe teritoriul României și nu numai vânzarea de silozuri metalice construite pe verticală, a căror construire prin montaj a fost efectuată de contestatoare în numele furnizorului (vânzătorului), respectiv a partenerului intracomunitar XXX SRL. În atare situație, este vorba de o operațiune economică de livrare de bunuri, a cărei loc de livrare este, potrivit dispozițiilor art. 275 alin. 1 lit. b) din codul fiscal, sediul beneficiarului cumpărător, adică pe teritoriul României. Livrarea de bunuri fiind efectuată de către un operator economic dintr-un alt stat membru UE către un operator economic de pe teritoriul României, este evident că operațiunea intră sub incidența reglementărilor privind achizițiile intracomunitare de bunuri, situație în care, fără excepții, operațiunea este scutită de la plata TVA conform dispozițiilor art. 293 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În concluzie, activitatea economică prestată de petenta contestatoare a fost de construire, prin montaj, a silozurilor de depozitare și uscare a cerealelor din metal, cu poziționare pe verticală, în numele furnizorului vânzător - operator economic intracomunitar, pentru beneficiarul cumpărător - operator economic cu sediul pe teritoriul României. Aceeași activitate economică a fost desfășurată de petenta contestatoare, în numele aceluiași furnizor vânzător, în favoarea unor beneficiari cumpărători cu sediul pe teritoriul altor state comunitare, cum ar fi Ungaria, Bulgaria etc, situație din urmă în care operațiunea a fost apreciată ca fiind scutită de la plata TVA.

Petenta menționează că două dintre contractele reținute în referatul pentru verificare documentară, respectiv nr. YY/2019 și nr. 5978/2019, vizează lucrări de construcții montaj la instalații de stocare a cerealelor existente în loc. XXX și loc. XXX, însă și aceste lucrări au fost efectuate în executarea obligațiilor de garanție asumate de furnizorul vânzător XXX SRL din Italia și în atare situație se încadrează în operațiunea de livrare de bunuri, operațiune care, așa cum a mai arătat supra, este scutită de la plata TVA, fiind achiziție intracomunitară de bunuri, respectiv livrare intracomunitară de bunuri.

În fine, petenta mai arată că, organul de inspecție fiscală a recunoscut și acceptat faptul că activitatea desfășurată de petenta contestatoare a fost reprezentată de lucrări de construcții - montaj (pagina 2 din referatul pentru verificare documentară), însă a încadrat greșit această activitate ca fiind o prestare de servicii.

Pentru aceste considerente, petenta solicită să se constate că organul de inspecție fiscală a apreciat greșit operațiunea economică desfășurată de aceasta și în

consecință, tot în mod greșit, prin decizia solicitat a fi anulată, a dispus colectarea TVA aferentă veniturilor realizate în cadrul operațiunii de transfer intracomunitar de bunuri, motiv pentru care solicită admiterea prezentei contestații și desființarea deciziei contestate.

În drept, se invocă dispozițiile art. 268-281 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În probatoriu, petenta înțelege să se folosească de proba cu actele și lucrările efectuate în dosarul administrativ care a stat la baza emiterii deciziei contestată cu următoarele acte:

- decizia de impunere nr. YY/21.10.2021 - în copie;
- referat pentru verificare documentară nr. YY/21.10.2021 - în copie;
- contract YY/2019 - în copie;
- contract YY/2019 - în copie;
- contract YY/2019 - în copie;
- contract YY/2019 - în copie;
- contract YY/2020 - în copie;
- contract YY/2020 - în copie.

II. Prin Referatul pentru verificare documentară nr. YY/21.10.2021 emis de A.J.F.P. XX prin Serviciul de inspecție fiscală 5, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice XX, au constatat următoarele:

Inspecția fiscală a fost demarată în baza art. 148-149 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru inițierea analizei documentare organele de inspecție au avut în vedere următoarele documente:

- date despre contribuabil;
- adresa nr.7173/27.08.2021 înregistrată la AJFP XX - Inspecție Fiscală, privind *“societățile care nu au realizat pe teritoriul României un procent de cel puțin 80% din cifra de afaceri....”*;
- informații furnizate de baza de date ANAF (dosar fiscal).

Societatea este plătitoare de TVA din data de 01/12/2019 și a avut cod special de TVA pentru operațiuni intracomunitare, valabil în perioada 20/08/2019 - 01/12/2019.

Din analiza documentelor prezentate: facturi, balanțe de verificare, fișe cont, contracte de prestări servicii s-a constatat că contribuabilul efectuează activitate de prestări servicii, în special pe teritoriul național (montaj silozuri cereale, echipamente transport cereale etc), în favoarea unei societăți din spațiul intracomunitar Italia, respectiv XXX SRL, cod de identificare IT000000000, dar către beneficiari societății economice din România.

În fapt, XXX SRL, cod de identificare IT000000000, are încheiate contracte tripartite cu mai mulți beneficiari din România pentru livrare și montare instalații agricole (silozuri, echipamente transport cereale etc) și cu XXS.R.L., în calitate de furnizor de servicii montaj.

Astfel, spre exemplificare, conform Contractului de subcontractare nr.5881/MONT semnat în 03/10/2019, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000 în calitate de antreprenor, *“a contractat furnizarea unei INSTALAȚII DE STOCARE CERE-*

ALE CU 6 SILOZURI CAPACITATE 5068,98 m.c. montată în municipiulXXX, județul XX România, în continuare denumită "Echipamente" pentru societatea XXXSRL, cu sediul social în str. Crișan, nr.25, loc. XXX, jud. XXX, România, număr TVA RO 0000000 ... denumită "cumpărător", aceeași XXX SRL, ÎNCREDINȚEAZĂ societății XXSRL, persoana juridică română, înregistrată la ORC XX sub nr. J/XX și CUI 300000 cu sediul social în loc. XX, nr.280, jud. XX...în calitate de "SUBCONTRACTANT", numirea în execuție pentru:

1. montajul mecanic și electric pentru echipamentele ce compun instalația menționată anterior ...

2. formarea personalului cumpărătorului care va fi însărcinat cu gestionarea instalației..."

În perioada 2019 - 2021 XXS.R.L. oferă servicii de montaj pentru companii ce desfășoară activitatea pe teritoriul României în baza unor contracte tripartite (XXX SRL - antreprenor, XXS.R.L. sub-contractant și societăți românești ca și beneficiari) după cum urmează:

- Contract YY/05.08.2019 - având ca obiectiv montarea de echipament în locația XXX, jud. XXX, pentru clientul XXX, constând în realizarea montajului mecanic MECANIZĂRI și ACCESORII.

- Contract 5698/17.10.2019 - având ca obiectiv montarea de echipament în locația XX, jud. XX, către clientul XX S.A., constând în implementarea Proiectului de investiții "CONSTRUIRE SPATII DEPOZITARE CEREALE" și anume: "montarea și punerea în funcțiune a tuturor componentelor necesare predării "la cheie", respectiv funcționabil, a Proiectului de investiții constând în extinderea instalației de stocare existente, respectiv a SILOZURILOR și a SISTEMULUI DE CURĂȚĂTORIE și gestiune a instalației electrice, cu caracteristicile conforme celor din Oferta XXX nr. 204-1/2019/DE din data 23.04.2019".

- Contract 5978/17.10.2019 - având ca obiectiv montarea de echipament în locația XXX, jud. XXX, pentru clientul XXX, constând în furnizarea de mecanizări și accesorii , de a fi montate la instalația de stocare existentă în localitatea XXX (România).

- Contract XX și XX/22.05.2020 - având ca obiectiv montarea de echipament în locația XX, jud. XX, pentru clientul XXX, constând în montaj mecanic și asistență mecanică în timpul punerii în funcțiune a tuturor componentelor necesare predării "la cheie", respectiv funcționabil, a Proiectului de investiții constând în instalația de ,,ECHIPAMENTE COMPLEMENTARE PENTRU CAPACITATE DE USCARE DI STOCARE CEREALE CONFORM OFERTEI".

Pentru serviciile prestate (reprezentând lucrări de construcții-montaj), către clienții de mai sus, societatea verificată, XXSRL a emis facturi către XXX SRL din Italia care cuprind contravaloarea serviciilor de construcții-montaj a echipamentului - silozuri efectuate la locațiile situate în România, acolo unde sunt exploatate de beneficiari.

Pentru aceste servicii, societatea XXSRL a emis facturi către XXX SRL considerând operațiunile ca fiind scutite, cu drept de deducere, încadrând aceste operațiuni la prevederile art. 294 - "Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar (1) Sunt scutite de taxă: c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri;"

Organele de inspecție precizează că XXSRL a efectuat servicii de montaj și către un beneficiar final din Ungaria, în baza Contractului 6028/23.02.2020, fiind montate echipamente în locația XXX, Ungaria, client XXX KFT, iar în baza acestui contract XXSRL a emis facturi către XXX SRL, considerând operațiunile ca fiind scutite, cu drept de deducere, încadrând aceste operațiuni la prevederile art. 294 din Legea nr. 227/2015 pentru care în perioada verificată au fost emise de către XXX facturile numărul 25 din 22.06.2020, numărul 26 din 10.07.2020 și numărul 27 din 22.07.2020.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscală, organul de control a solicitat o Notă explicativă domnului XXX, în calitate de administrator al XXSRL, iar din răspunsurile transmise se rețin următoarele:

- Răspuns la întrebarea 1: XXSRL a prestat servicii de montaj echipamente de circulație și transport cereale, reperi confecționate din tabla, considerând că acestea sunt bunuri mobile și nu bunuri imobile.

- Răspuns la întrebarea 2: Societatea precizează că a emis facturi fără TVA către clientul XXX SRL din Italia în baza articolului 278 alin.2 unde se precizează că locul prestării de serviciu este locul unde are sediu societatea care primește serviciile, adică, în cazul nostru Italia.

- Societatea detaliază lista contractelor de execuție din care 5 au fost pentru instalarea de echipamente (silozuri) pe teritoriul României, iar un contract pentru instalarea de echipamente pe teritoriul Ungariei.

În baza documentelor analizate de echipa de inspecție fiscală, aceasta a constatat că societatea XXSRL are încheiate contracte tripartite cu partenerul XXX SRL din Italia, în calitate de antreprenor general și parteneri din România în calitate de beneficiari ai lucrărilor, și efectuează prestări de servicii (montat silozuri, instalații aferente silozurilor) pentru clienți de pe teritoriul României, la locațiile unde aceștia își desfășoară activitatea.

Echipa de inspecție precizează că, în conformitate cu prevederile art. 7 punct 35 din Legea nr. 227/2015 *“proprietate imobiliară - orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren”*.

Totodată prin H.G. nr. 964/1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, silozurile sunt incluse la categoria construcțiilor, având în vedere următoarele precizări:

-*“În mod similar sunt tot construcții speciale chiar și când acestea sunt sub forma de incintă închisă, dacă nu îndeplinesc cea de-a doua condiție, respectiv de desfășurare a unei activități umane (castele de apa, rezervoare, silozuri etc.).”*

-*Grupa 1. CONSTRUCȚII, cod de clasificare 1.2.4. Silozuri pentru furaje*

Astfel se reține că silozul este încadrat la categoria construcțiilor în legislația română.

În concluzie XXSRL a efectuat prestări de servicii pe teritoriul României conștând în montaj pentru silozuri și echipamente care fac parte din construcția numită generic siloz (care cuprinde capacitatea de stocare, benzi transportoare, instalație de uscare, alte accesorii etc).

Astfel, organele de inspecție precizează că în cazul de față locul prestării serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.278 alin.4 lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal: *“Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:*

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier”

Față de cele precizate în Nota explicativă de către administratorul societății domnul XXX cum ca serviciile prestate pentru silozuri se încadrează la art.278 alin2 din Legea 227/2015, precizează ca în cazul de față, adică prestarea de servicii-montaj pentru silozuri (încadrate ca fiind construcții de către legislație) reprezintă excepție de la regulile precizate și se supune prevederilor art.278 alin.4 lit.a) din Legea 227/2015, aspect precizat și de punctul 15 din Normele de aplicare ale Legii 227/2015 .

Astfel, pentru prestările de servicii efectuate de XXSRL în legătură cu bunurile imobile (silozuri), având locul prestării situat în România, societatea verificata are obligația de a cuprinde serviciile în sfera de cuprindere a TVA, fiind aplicabile prevederile art.278 alin.4 lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (enunțate mai sus) coroborat cu precizările punctului 16 din H.G. nr. 1/2016 privind normele de aplicare a codului fiscal.

Având în vedere că locul prestării serviciilor de construcții montaj silozuri și părți componente ale silozurilor este pe teritoriul național, societatea nu poate aplica scutirea privind livrarea intracomunitară de servicii prevăzută la art. 294 din Legea nr. 227/2015, prestarea de servicii efectuată de către XXSRL intră sub incidența prevederilor art.268 alin.1, art.280, art.281, art. 291 din Legea nr. 227/2015 și societatea era obligată să colecteze TVA pentru lucrările efectuate.

Din verificare, organele de inspecție constată că societatea a emis facturi pentru prestările de servicii și nu a colectat TVA, considerând ca aceste livrări sunt scutite în baza art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 în baza faptului că aceste facturi au ca beneficiar o societate din U.E. și anume XXX SRL din Italia, încălcând însă prevederile art. 278 alin.4 lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și normele de aplicare, în privința locului prestării de servicii.

În speța de față sunt aplicabile prevederile art. 268.

Conform evidenței contabile din anul 2019, respectiv a jurnalelor de vânzări, societatea a depășit plafonul de scutire TVA prevăzut la art.310 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în luna noiembrie 2019 când se cumulează o cifră de afaceri ce depășește plafonul de 300.000 lei.

În consecință, XXSRL, a depășit plafonul de scutire TVA în luna noiembrie 2019. Astfel, din proprie inițiativă, XXSRL a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.12.2019 în conformitate cu art. 316 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere argumentele prezentate mai sus, începând cu 01.12.2019, societatea avea obligația colectării TVA pentru operațiunile al căror loc de prestare este situat în România.

Astfel, în perioada decembrie 2019 - iunie 2021, societatea efectuează prestări de servicii, facturate fără TVA, către societatea XXX SRL din Italia, evidențiate în

facturile emise, și pentru care locul prestării este în România, în valoare totală de ZZlei (fără a colecta TVA).

Pentru suma de ZZlei, organul de control a calculat și a colectat suplimentar o TVA în sumă de YY lei, aplicând cota de TVA de 19 %, prin procedeul sutei micșorate, după cum urmează:

1) în luna decembrie 2019, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zzlei;

2) în luna ianuarie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază pentru care s-a colectat TVA în sumă de 24.649 lei;

3) în luna februarie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zzlei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

4) în luna martie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă dezz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

5) în luna aprilie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

6) în luna mai 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

7) în luna iunie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

8) în luna august 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

9) în luna septembrie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de 146.879 lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

10) în luna octombrie 2020, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o baza impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

11) în luna februarie 2021, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei;

12) în luna iunie 2021, facturile de venit au fost în valoare totală de zz lei, cu o bază impozabilă de zz lei pentru care s-a colectat TVA în sumă de zz lei.

Pentru această sumă, reprezentând TVA colectată suplimentar, respectiv o TVA de plată, datorată bugetului de stat, în suma de YY lei a fost emisă Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentației înregistrată la organul fiscal sub nr. YY/21.10.2021 comunicată contribuabilului prin poștă în data de 11.11.2021.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de YY lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă XXSRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din prestările de servicii de montat silozuri, instalații aferente silozurilor, în beneficiul societății XXX SRL din Italia, în condițiile în care aceste servicii sunt direct legate de un bun imobil.

În fapt, societatea XXS.R.L. are încheiate contracte tripartite cu partenerul XXX SRL din Italia, în calitate de antreprenor general, și parteneri din România, în calitate de beneficiari ai lucrărilor, și a efectuat prestări de servicii (montat silozuri, instalații aferente silozurilor) pentru clienți de pe teritoriul României, la locațiile unde aceștia își desfășoară activitatea.

Conform **Contractului de subcontractare nr.5881/MONT** semnat în 03.10.2019, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000, în calitate de antreprenor, **“a contractat furnizarea unei INSTALAȚII DE STOCARE CEREALE CU 6 SILOZURI CAPACITATE 5068,98 m.c. montată în municipiulXXX, județul Dolj, România, în continuare denumită “Echipamente” pentru societatea XXXSRL, cu sediul social în str. Crișan, nr.25, loc. XXX, jud. XXX, România, număr TVA RO 60000000 ... denumită “cumpărător”, aceeași XXX SRL, ÎNCREDINȚEAZĂ societății XXSRL, persoana juridică română, înregistrată la ORC XX sub nr. J/221/2018 și CUI 30000000cu sediul social în loc. XX, nr.280, jud. XX...în calitate de “SUBCONTRACTANT”, numirea în execuție pentru:**

- 1. montajul mecanic și electric pentru echipamentele ce compun instalația menționată anterior ...**
- 2.formarea personalului cumpărătorului care va fi însărcinat cu gestionarea instalației...”**

Conform **Contractului YY/05.08.2019**, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000, în calitate de antreprenor, **„a contractat furnizarea de mecanizări și accesorii, de a fi montate la instalația de stocare existentă în locația XXX”,** pentru clientul XXX.

Conform **Contractului 5698/17.10.2019**, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000, în calitate de antreprenor, **încredințează companieiXXX montarea de echipament în locația xx, jud.xx, către clientul xx S.A., constând în implementarea Proiectului de investiții “CONSTRUIRE SPAȚII DEPOZITARE CEREALE” și anume: “montarea și punerea în funcțiune a tuturor componentelor necesare predării “la cheie”, respectiv funcționabil, a Proiectului de investiții constând în extinderea instalației de stocare existente, respectiv a SILOZURILOR și a SISTEMULUI DE CURĂȚĂTORIE și gestiune a instalației electrice, cu caracteristicile conforme celor din Oferta XXX nr. 204-1/2019/DE din data 23.04.2019”.**

Conform **Contractului 5978/17.10.2019**, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000, în calitate de antreprenor, **încredințează companieiXXX „numirea în execuție pentru: realizarea montajului mecanic MATERIALE ADĂUGATE PENTRU INSTALAȚIA EXISTENTĂ, Oferta nr. 400-1/2019/DA din data 08.08.2019, Anexa A la prezentul Contract;”,** având ca obiectiv montarea de echipament în locația XXX, jud. XX, pentru clientul XXX, constând în furnizarea de mecanizări și accesorii , de a fi montate la instalația de stocare existentă în localitatea XXX (România).

Conform **Contractelor 6052 și 6053/22.05.2020**, societatea XXX SRL, cod de identificare IT000000000, în calitate de antreprenor, **încredințează companieiXXX „numirea în execuție pentru: Montaj mecanic și asistență mecanică în timpul punerii în funcțiune a tuturor componentelor necesare predării „la cheie”,** având ca obiectiv montarea de echipament în locațiaXX, jud.XX, pentru clientul XXX, respectiv funcționabil, a Proiectului de investiții constând în instalația de „ECHIPAMENTE

COMPLEMENTARE PENTRU CAPACITATE DE USCARE DI STOCARE CEREALE CONFORM OFERTEI”.

Pentru serviciile prestate (reprezentând lucrări de construcții-montaj), către clienții de mai sus, societatea XXSRL a emis facturi către XXX SRL din Italia, facturi care cuprind contravaloarea serviciilor de construcții-montaj a echipamentului - silozuri efectuate la locațiile situate în România, acolo unde sunt exploatare de beneficiari și le-a considerat operațiuni scutite, cu drept de deducere. conform art. 294 alin.1 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

XXSRL a efectuat servicii de montaj și către un beneficiar final din Ungaria, în baza **Contractului 6028/23.02.2020**, fiind montate echipamente în locația XXX, Ungaria, client XXX KFT, încadrând aceste operațiuni la prevederile art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (facturile nr. 25/22.06.2020 și 27/22.07.2020).

În vederea stabilirii stării de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat, în baza art. 113 alin.(2) lit. g) din Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, o notă explicativă domnului XXX în calitate de administrator al XXSRL, iar din răspunsurile transmise rețin următoarele:

- Răspuns la întrebarea nr. 1: „*XXSRL a prestat servicii de montaj echipamente de circulație și transport cereale, repere confecționate din tabla, considerând că acestea sunt bunuri mobile și nu bunuri imobile.*”

- Răspuns la întrebarea 2: societatea contestatoare precizează că a emis facturi fără TVA către clientul XXX SRL din Italia în baza articolului 278 alin.2 unde se precizează că locul prestării de serviciu este locul unde are sediu societatea care primește serviciile, adică, în cazul de față, Italia.

Prin analiza contractelor de execuție anterior enunțate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acestea au fost realizate pentru instalarea de echipamente (silozuri) pe teritoriul României, și doar în cazul unui contract, pentru instalarea de echipamente pe teritoriul Ungariei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada decembrie 2019 - iunie 2021, societatea a efectuat prestări de servicii, facturate fără TVA, către societatea XXX SRL din Italia, servicii evidențiate în facturile emise, dar pentru care locul prestării este în România, în valoare totală de ZZlei (fără a colecta TVA). Pentru suma de ZZlei, organul de control a calculat și a colectat suplimentar TVA în sumă de YY lei, aplicând cota de TVA de 19 %, prin procedeul sutei micșorate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru livrările de servicii către partenerul intracomunitar XXX SRL, din Italia, efectuate în perioada 01.12.2019-30.06.2021, societatea petentă nu îndeplinește condițiile de scutire prevăzute la art. 294 alin.1 lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea XX S.R.L. nu îndeplinește condițiile de scutire TVA pentru serviciile facturate partenerului intracomunitar XXX SRL, din Italia în perioada 01.12.2019 - 30.06.2021, în valoare totală de ZZZlei, având obligația să colecteze TVA pentru aceste livrări intracomunitare de servicii, în valoare totală de YY lei.

Petenta susține că:

- în perioada 01.12.2019-30.06.2021, XX S.R.L. a prestat servicii, în calitate de subantreprenor, pentru XXX SRL înregistrată în scopuri de TVA în Italia, pentru care locul prestării este în România;

-prestările de servicii au constat în: montat silozuri, instalații aferente silozurilor **pentru clienți de pe teritoriul României**, la locațiile unde aceștia își desfășoară activitatea și a considerat că acestea sunt bunuri mobile și nu bunuri imobile, astfel operațiunile au fost încadrate ca fiind scutite de TVA, cu drept de deducere, încadrând aceste operațiuni la prevederile art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- a emis facturi pentru prestările de servicii și nu a colectat TVA, considerând, că aceste livrări sunt scutite în baza art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal deoarece beneficiarul este o societate din U.E., respectiv XXX SRL din Italia, și aceste prestări nu intră sub incidența prevederilor art. 278 alin.4 lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și normele de aplicare, în privința locului prestării de servicii;

- acceptând că aceste silozuri metalice verticale sunt bunuri imobile, aceasta a desfășurat activitate de construire a acestor silozuri și nicidecum servicii în legătură sau pentru un imobil deja existent la data desfășurării activității economice, situație în care nu este incidentă excepția prevăzută de art. 278 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal. Dacă legiuitorul ar fi dorit ca și situația edificării, construirii, în mod clasic (din zidărie cu fundație încorporată în pământ) sau prin montaj a instalațiilor de depozitare și uscare a cerealelor, să fie încadrată în excepția prevăzută de art. 278 alin. 4 lit. a) din codul fiscal, atunci ar fi făcut-o în mod facil întrucât s-a preocupat de exemplificarea situațiilor care se încadrează în această excepție, incluzând doar prestările de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, nu și activitatea de construire efectivă;

- organul de inspecție fiscală a apreciat greșit operațiunea economică desfășurată de petenta contestatoare și în consecință, tot în mod greșit, prin decizia solicitat a fi anulată, a dispus colectarea TVA aferent veniturilor realizate în cadrul operațiunii de transfer intracomunitar de bunuri.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 7 punct 35 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 7 - Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)35. proprietate imobiliară - orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren; „

- Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 pentru aprobarea clasificății și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe:

„ANEXĂ

CATALOGUL privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe

I. Dispoziții generale

1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

3. Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii. Astfel mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în trei grupe principale și anume:

- Grupa 1 - Construcții;
- Grupa 2 - Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;
- Grupa 3 - Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Grupa 1. CONSTRUCȚII

1.2.	Construcții agricole	
1.2.1.	Clădiri agrozootehnice	24-36
1.2.2.	Construcții agricole ușoare (barăci, magazii, șoproane, cabane)	8-12
1.2.3.	Depozite de îngrășăminte minerale sau naturale (construcții de compostare).	16-24
1.2.4.	Silozuri pentru furaje	24-36
1.2.5.	Silozuri pentru depozitarea și conservarea cerealelor.	28-42
1.2.6.	Pătule pentru depozitarea porumbului.	20-30
1.2.7.	Construcții pentru creșterea animalelor și păsărilor, padocuri.	20-30
1.2.8.	Heleștee, iazuri, bazine; ecluze și ascensoare; baraje; jgheaburi etc. pentru piscicultura.	24-36
1.2.9.	Terase pe arabil, plantații pomicole și viticole.	32-48
1.2.10.	Sere, solarii, răsadnițe și ciupercării:	
1.2.10.1.	- din zidărie, beton, metal sau lemn și sticlă.	16-24
1.2.10.2.	- construcție ușoară din lemn și folie din masă plastică.	2-4
1.2.11.	Alte construcții agricole neregăsite în cadrul subgrupeii 1.2.	16-24

- art. 268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 268 - Operațiuni impozabile

(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;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 ;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

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

- art. 278 alin. (2), alin.(3) și alin. (4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“ART. 278-Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.(...)

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

- punctul 15 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.”

- pct.16 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„16. (1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă

menționată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată;

b) prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;

c) edificarea unei construcții pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei construcții sau a unor părți ale unei construcții;

d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

e) lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;

f) studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;

g) evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;

h) leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alin. (4) lit. c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocată utilizării exclusive de către client;

i) prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată și situațiile similare;

j) cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de lit. h) și i), legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de drepturi de pescuit și de vânătoare sau a accesului în săli de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi un pod sau un tunel;

k) întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;

l) întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

m) instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile, respectiv care nu pot fi deplasate

fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției în care au fost instalate permanent;

n) întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;

o) administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alin. (4) lit. g), constând în exploatarea de bunuri imobile de către proprietar sau pe seama acestuia;

p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alin. (4) lit. d);

q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.

(5) În cazul în care se pun echipamente la dispoziția unui client în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil, această operațiune constituie o prestare de servicii legate de bunuri imobile numai dacă prestatorul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor. Un prestator care pune la dispoziția clientului echipamente împreună cu suficient personal pentru operarea acestora în vederea executării lucrărilor se presupune că și-a asumat responsabilitatea execuției lucrărilor. Prezumția conform căreia prestatorul are responsabilitatea execuției lucrărilor poate fi infirmată prin orice mijloace relevante de fapt sau de drept.

(6) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.

”16. (1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal.”

-art. 291 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

(...)b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

Din dispozițiile legale precizate, reiese ca stabilirea locului de prestare a serviciilor este importantă pentru determinarea persoanei obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile în România.

Ca și regulă generală, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, iar locul de

prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) și alin. (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal.

Prin excepție de la regula generală care guvernează taxa pe valoarea adăugată în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor, **locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile**, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier.

Se retine ca, prin excepție de la regulile generale privind locul prestării de servicii stipulate la art.278 alin. 2 și alin.3 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil presupun ca respectivul bun imobil sa fie un element constitutiv, central și esențial pentru respectiva prestare de servicii, iar legiuitorul a stabilit în mod expres ca serviciile constând în lucrări la construcții agricole au o legătură suficient de directă cu un bun imobil și, prin urmare, au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil.

De asemenea, potrivit art.307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 307. - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331."

Așadar, sintetizând prevederile legale mai sus invocate, se reține că, persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, iar locul prestării de servicii reprezentând lucrări la construcții agricole își au locul prestării de servicii, la locul unde este situat bunul imobil, în speță de fața terenul/silozul, având o legătură suficient de directă cu acesta.

În privința modului de interpretare a contractelor, incidente speței sunt prevederile art.1266-1269 din Codul civil, relevanță deosebită având dispozițiile art.1266 alin.1 și alin.2 care stipulează:

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

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

Totodată, potrivit art.1270 alin.(1) și art. 1272 din Codul Civil:

“Art. 1270 Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”,

“Art. 1272 Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligației, după natura sa.”,

ceea ce determina caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Se reține că efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naștere unor drepturi și obligații, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speță, se reține și principiul de drept *“pacta sunt servanda”* care constituie principiul obligativității contractului între părți, principiu ce consfințește respectarea contractelor și executarea exactă a obligațiilor asumate prin acestea. **Astfel, se reține că îndeplinirea exactă a obligațiilor asumate prin contract se impune părților întocmai ca legea, respectivele obligații fiind imperative și nu facultative.**

Prin urmare, rezultă că ne aflăm în prezența unor acte juridice civile, a unor contracte valabil încheiate, unde urmare a unei manifestări de voință, părțile contractante au avut înțelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înțelegeri care au dat conținut contractelor încheiate între părți.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 148 din Constituția României și având în vedere competența Curții de Justiție a Uniunii Europene de a interpreta prevederile legale ale dreptului Uniunii Europene, respectiv ale Directivei Consiliului nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu consecință producerii de efecte *erga omnes*, se reține că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, astfel că Norma prevăzută la art.47 din Directiva TVA a fost preluată în legislația internă prin art.278 alin.(4) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aceleași prevederi:

“Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv”.

iar REGULAMENTUL DE PUNERE ÎN APLICARE (UE) NR. 1042/2013 AL CONSILIULUI din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 care a stat la baza elaborării Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în ceea ce privește locul prestării serviciilor menționează la „Subsecțiunea 6a, Prestarea de servicii legate de bunuri imobile, Articolul 31a:

“(1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva 2006/112/CE, includ numai acele servicii care au o legătură suficient de

directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun(...)"

Totodată, din practica CJUE, se retine concluzia că, în ceea ce privește problema dacă o prestare de servicii trebuie considerată prestare de servicii în legătură cu un bun imobil, sunt relevante în special caracteristicile care pot fi rezumate în următoarele grupe de criterii:

- prestarea de servicii trebuie să se refere la un **bun imobil individual determinat și anume la un bun imobil care este identificabil prin poziția unică ocupată la sol;**

- obiectul prestării de servicii trebuie să fie un bun imobil concret sau **prestarea de servicii trebuie efectuată în legătură cu/pentru bunul imobil concret** (nu în legătură cu/pentru un bun imobil oarecare);

- **acest bun imobil concret** trebuie să reprezinte esența prestării de servicii efectuate, să constituie componenta centrală, să fie inerent prestării, să definească scopul principal al acesteia și să-i determine conținutul, fapt care trebuie înțeles în sensul că prestarea de servicii poate fi efectuată exclusiv în legătură directă cu bunul imobil respectiv, iar nu cu un alt bun imobil;

- **în absența unui bun imobil individual determinat, prestarea de servicii este lipsită de orice rațiune de a fi, iar efectuarea sa nu este posibilă.**

Prin raportare la jurisprudența comunitară în materie, rezultă că numai pentru prestările de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil, locul prestării se considera a fi locul unde este situat bunul imobil (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 24, C-530/09 Inter-Mark Group, pct. 30, C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 32).

Instanța comunitară a decis că **o legătură suficient de directă implică, pe lângă faptul ca prestarea sa fie legată de un bun imobil determinat în mod expres** (hotărârea CEJ din cauza C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 34) și faptul, în plus, ca **prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine, și anume, ca bunul imobil individualizat expres să fie elementul constitutiv al prestării de servicii întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia** (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 25, și C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 35).

În speță este relevantă Cauza C-155/12 având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 8 februarie 2012, primită de Curte la 30 martie 2012, în procedura Minister Finansów împotriva RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., prin care se precizează că:

“30. În speță, trebuie să se analizeze dacă o prestare de servicii de depozitare precum cea în discuție în litigiul principal poate să intre în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA.

31. În ceea ce privește modul de redactare a articolului 47, care corespunde în esență articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, trebuie să se constate că prestările de servicii de depozitare nu fac parte dintre prestările enumerate în mod explicit la articolul 47, astfel încât nu se poate deduce din modul de redactare a acestuia o concluzie utilă pentru răspunsul la întrebarea adresată.

32. Cu toate acestea, reiese din jurisprudența Curții că numai prestările de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil intră în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Inter-Mark Group, citată anterior, punctul 30). O astfel de legătură caracterizează de altfel toate prestările de servicii enumerate la acest articol [a se vedea, în ceea ce privește articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 24].

33. Or, în ceea ce privește noțiunea „bun imobil”, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că **una dintre caracteristicile esențiale ale unui astfel de bun este aceea că are legătură cu o anumită suprafață a teritoriului statului membru în care este situat** (a se vedea în acest sens Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 20).

34. Prin urmare, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 35 din concluzii, pentru ca o prestare de servicii să intre în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA, trebuie ca această prestare să fie legată de un bun imobil determinat în mod expres.

[...]35. Cu toate acestea, în măsura în care un număr mare de servicii au legătură într-un mod sau altul cu un bun imobil, este necesar, în plus, ca prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine. Aceasta este situația, printre altele, atunci când un bun imobil determinat în mod expres trebuie să fie considerat un element constitutiv al unei prestări de servicii, întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Heger, citată anterior, punctul 25).

36. Astfel, trebuie să se constate că prestările de servicii enumerate la articolul 47 din Directiva TVA, care vizează fie utilizarea sau amenajarea unui bun imobil, fie gestiunea, inclusiv exploatarea, și evaluarea unui astfel de bun, se caracterizează prin faptul că bunul imobil constituie el însuși obiectul prestației.

37. Rezultă că o prestare de servicii de depozitare precum cea în discuție în litigiul principal, care nu poate fi considerată ca privind amenajarea, gestiunea sau evaluarea unui bun imobil, poate intra în domeniul de aplicare al articolului 47 numai cu condiția ca beneficiarului acestei prestări să i se acorde un drept de utilizare a întregului sau a unei părți dintr-un bun imobil determinat în mod expres”.

În plus, se reține și cazul Curții Europene de Justiție C-37/08 RCI Europe împotriva Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, cu privire la care avocatul general Verica Trstenjak a formulat următoarele concluzii la data de 02.04.2009:

“110. (...) în Concluziile prezentate în cauza Heger, avocatul general Sharpston și-a exprimat rezervele față de o interpretare a acestei dispoziții exclusiv din punctul de vedere al conținutului său. Astfel, aceasta a evidențiat în mod întemeiat că o interpretare foarte extensivă a expresiei „în legătură cu” nu ar fi adecvată, deoarece orice serviciu poate, finalmente, într-un mod sau altul, să fie „în legătură” cu un bun imobil, înțeles drept un spațiu delimitat. De fapt, în funcție

de prestarea de servicii, o asemenea legătură cu bunuri imobile poate fi mai mult sau mai puțin strânsă sau marcată.

111. Până în prezent, Curtea nu a precizat condițiile necesare cu privire la natura și la gradul acestei legături. În Hotărârea Heger, Curtea a constatat numai că doar prestările de servicii care prezintă o „legătură suficient de directă” cu un bun imobil intră în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, cu atât mai mult cu cât o asemenea legătură caracterizează toate prestările de servicii enumerate în cuprinsul acestei dispoziții.

112. În lumina acestei considerații, se poate ridica problema dacă interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (a) susținută în prezentele concluzii se poate întemeia pe poziția în care se află în cadrul sistemului prevederilor care reglementează locul prestației, precum și, deopotrivă, pe sensul și pe finalitatea acesteia.

113. Datorită textului clar al articolului 9 alineatul (2) litera (a) („inclusiv”, „precum”), lista de exemple este revelatoare și nu este limitativă, deoarece, după cum a amintit Curtea în Hotărârea Heger, aceasta dă informații importante cu privire la natura și la calitatea unei asemenea legături.

114. În cadrul interpretării articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă trebuie să se țină seama însă de jurisprudența Curții potrivit căreia, în lipsa unei definiții explicite sau a unei trimiteri la ordinea juridică a statelor membre, noțiunile conținute în A șasea directivă constituie noțiuni autonome de drept comunitar și, prin urmare, trebuie să primească o definiție comunitară.

115. În orice ipoteză, exemplele de prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile enumerate la articolul 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă sugerează că existența unei legături fizice nu poate constitui un criteriu imperativ, întrucât un agent imobiliar și un arhitect pot furniza propriile servicii chiar și în cazul în care nu au vizitat niciodată bunul și nu au intrat niciodată în acesta. Pentru un agent imobiliar este suficient să cunoască bunul, iar pentru arhitect, să dispună de planuri. (...)

117. În schimb, împrejurarea că elementul central al prestației ar fi imposibil sau nu ar avea sens în lipsa unui bun imobil concret pare determinantă. În această privință, orice legătură materială cu un bun imobil sau cu părți ale acestui imobil pare a fi suficientă. Această formulare desemnează, de exemplu, prestările de servicii privind folosința, exploatarea, construcția și întreținerea unui bun imobil, inclusiv serviciile utile în mod direct acestor activități, fără a predomina o altă activitate economică.”

Raportând considerațiile din practica CEJ la speța de față, rezultă că, în ceea ce privește prestarea de servicii prezentate în contractele enumerate, acestea au o legătură suficient de directă cu bunurile imobile situate pe teritoriul României sunt identificate de părți în ceea ce privește suprafața exactă și poziție conform clauzelor contractuale și constituie obiectul prestării de servicii, astfel locul prestării pentru serviciile respective își au locul prestării în România, unde sunt situate bunurile puse la dispoziția beneficiarului, indiferent unde își are locul stabilit acesta, iar între prestarea de servicii și bunurile imobile în cauză există o legătură suficient de directă.

Mai mult, organul de soluționare a contestației reține și considerentele Deciziei nr. 777 din 28 noiembrie 2019 referitoare la excepția de

neconstituționalitate a dispozițiilor art.278 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal pronunțată de Curtea Constituțională publicata in Monitorul Oficial nr. 519/17.06.2020 in sensul ca:

“30. Raportat la cauza de față, Curtea constată că taxarea serviciilor se realizează la locul prestării acestora către o persoană impozabilă, întrucât sunt legate în mod esențial de bunuri imobile și se asigură impozitarea la locul de realizare al serviciului. Astfel de situații ar trebui să fie soluționate întotdeauna într-un mod care să asigure că veniturile din taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.) revin statului membru în care este realizat serviciul, ținând cont de faptul că serviciile legate de bunuri imobile sunt considerate a fi realizate la locul unde este situat bunul imobil.

35. Referirea la o parte specifică a pământului înseamnă că noțiunea de „bun imobil“ are în vedere suprafețe de teren clar identificate și identificabile în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate sau de posesie. Domeniul de aplicare al termenului „pământ“, din perspectiva fiscală, este larg și include solul însuși și tot ceea ce se află pe sau sub acesta, cuprinzând, astfel, orice porțiune de pământ, inclusiv acoperită de apă (de exemplu, marea, râurile, lacurile și alte canale navigabile interioare).”

Din analiza documentelor atașate la dosarul cauzei și potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă că:

1. În perioada decembrie 2019-iunie 2021, societatea petentă, XXS.R.L., a efectuat livrări de servicii pe teritoriul României constând în montaj pentru silozuri și echipamente care fac parte din construcția numită generic silozuri către partenerul intracomunitar XXX SRL, din Italia, în sumă totală de ZZlei, consemnate în facturi.

2. Societatea contestatoare nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor efectuate în sumă de YY lei, neavând în vedere că în ceea ce privește prestarea de servicii prezentate în contractele enumerate, acestea au o legătură suficient de directă cu bunurile imobile situate pe teritoriul României, sunt identificate de părți în ceea ce privește suprafața exactă și poziție conform clauzelor contractuale, și constituie obiectul prestării de servicii, astfel locul prestării pentru serviciile respective își au locul prestării în România, unde sunt situate bunurile puse la dispoziția beneficiarului, indiferent unde își are locul stabilit acesta, iar între prestarea de servicii și bunurile imobile în cauză există o legătură suficient de directă.

3. Prin contestația formulată, societatea nu aduce niciun argument factic ori legal de natură să combată constatările organelor fiscale și ignoră dispozițiile legale anterior citate care stipulează cu suficientă claritate faptul că avea obligația colectării TVA.

4. Referitor la susținerea petentei că pentru prestările de servicii intracomunitare către beneficiari persoane impozabile locul prestării este sediu beneficiarului (art. 278 alin.(2) din Codul fiscal), învederăm că această regulă nu îi este aplicabilă petentei, având în vedere că petentei îi sunt aplicabile prevederile art. 278

alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) și alin. (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin.(2) și alin.(3) din Codul fiscal.

În plus, societatea XXS.R.L. are încheiate contracte tripartite cu partenerul XXX SRL din Italia, în calitate de antreprenor general, și parteneri din România, în calitate de beneficiari ai lucrărilor, și a efectuat prestări de servicii (**montat silozuri, instalații aferente silozurilor**) pentru clienți de pe teritoriul României, la locațiile unde aceștia își desfășoară activitatea, și se încadrează astfel la excepția prevăzută la art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea având obligativitatea colectării TVA în conformitate cu prevederile cuprinse în Notele explicative ale Comisiei Europene, în corelație cu art.193 din Directiva TVA care stipulează:

”Obligațiile prestatorilor care oferă servicii legate de bunuri imobile: Ori de câte ori un prestator oferă servicii care intra sub incidența art.47 din Directiva TVA într-un stat membru, acesta este răspunzător, în general, pentru plata TVA datorată autorităților fiscale din statul membru în care se afla bunul imobil.”

Prin urmare, întrucât petenta nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societatea XXX SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021 **pentru suma de YY lei, reprezentând TVA colectată.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DISPUNE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de petenta XXS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare nr. YY/21.10.2021, pentru TVA în sumă de YY lei.

- prezenta decizie se comunică :
 - societății XXS.R.L.;
 - AJFP XX - Inspekție fiscală .

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul XX în termen de 6 luni de la data comunicării.

**APROBAT,
DIRECTOR GENERAL**