

**DECIZIA nr. 625 din 25.08.2015** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **ABC - în faliment**,  
cu sediul în ..... Bucuresti,  
înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....2015

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. .... de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC - în faliment formulata prin lichidator judiciar ..... SPRL numit prin sentința civilă nr. .... a Tribunalului București.

Obiectul contestatiei, transmisă prin poștă în data de .... și înregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. ....2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. DIOFS, emisa în baza raportului de inspectie nr. RIF și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ..... prin s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA în sumă de **S lei**.

Constatand ca, în speta, sunt întrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC - în faliment.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC - în faliment, pentru perioada 01.09.2013-30.04.2014, în vederea solutionarii deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depuse pentru această perioadă.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscala nr. RIF, iar în baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.DIOFS, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei.

**II.** Prin contestatia formulata ABC - în faliment solicita anulara deciziei de impunere nr. DIOFS sustinand urmatoarele:

În cazul aplicării cotei standard de TVA 24% pentru livrările către CNX SRL în sumă de S1 lei, reîncadrarea operațiunii este incorectă deoarece aceasta este supusă măsurilor de simplificare de la art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal deoarece:

- ambele societăți sunt înregistrate în scop de TVA, iar clientul are ca obiect de activitate principal 4677 "Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor";

- mijloacele fixe au fost casate, autoritatea ISCIR fiind informată cu adresa nr. ADR1/2014, iar conform procesului-verbal de verificare tehnică vagoanele cisternă sunt scoase din uz și plăcile de timbru desprinse, ceea ce le face inutilizabile;

- s-au avut în vedere definițiile din Legea nr. 211/2011 privind gestionarea deșeurilor, precum și jurisprudența identificată în Decizia definitivă a Curții de Apel Craiova nr. .... din 27 mai 2009.

Referitor la colectarea TVA în sumă de S2 lei pentru serviciile facturate către clientul SDP din Polonia cu facturile nr. F1/2013 și nr. F2/2013 societatea a aplicat corect prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal întrucât operațiunea de procesare este o prestare de servicii intracomunitară pentru care locul prestării este la sediul beneficiarului.

Aceste facturi trebuie încadrate în mod identic cu toate facturile emise clientului în baza contractului de procesare nr. CP/2011, cu atât mai mult cu cât aceste facturi au fost emise întotdeauna în avans. Pentru tranzacțiile avute în vedere partenerul din Polonia a refuzat la plată facturile și nu le-a declarat prin declarația intracomunitară, fiind un proces pe rol între cele două părți.

În baza contractului sunt două operațiuni distincte – taxa de rezervare de capacitate și tariful de procesare – ambele fiind în legătură cu operațiunea de procesare a fracției C4 prin intermediul propriilor instalații. Rezervarea de capacitate nu este exclusiv legată de bunul imobil întrucât presupune păstrarea la dispoziția SDP a mijloacelor fixe formate dintr-un ansamblu de bunuri imobile și bunuri mobile, respectiv a depozitelor, instalațiilor de fabricație, căilor de transport între depozit și instalații și a forței de muncă.

Interpretarea organului fiscal este vizibil tendențioasă întrucât pe baza ei s-ar putea ajunge la concluzia că și un transport rutier realizat pe șosea – bun imobil – este un serviciu cu o legătură suficientă cu un bun imobil. Mai mult, inspectorii fiscali nu comentează de niciun fel interpretarea făcută de minister prin intermediul broșurei InfoTVA și nu au aplicat un tratament unitar pentru operațiunile izvorâte din contractul de procesare în raport cu tratamentul fiscal aplicat pentru primele facturi.

În susținerea contestației ABC a prezentat contracte, adrese, procese-verbale, broșură, decizie instanță.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Din raportul de inspecție fiscală nr. RIF rezultă că ABC - în faliment prin lichidator judiciar ..... SPRL a fost înștiințată prin adresa nr. .... cu privire la ora și locul de desfășurarea a discuției finale, respectiv în data de ..... ora 13,00 și au prezentat contribuabilului proiectul raportului de inspecție nr. .... Ulterior, contribuabilul a prezentat punctul de vedere față de cele înscrise în raport cu adresa înregistrată sub nr. ...., care a fost analizat în capit. VI din raportul de inspecție fiscală nr. RIF.

Prin urmare, nu poate fi reținută susținerea prealabilă ridicată de societate în sensul că nu a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 107 din Codul de procedură fiscală.

### 3.1. Referitor la TVA în sumă de S1 lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate aplica măsurile de simplificare la vânzarea bunurilor declarate ca "deșeu feros din dezmembrare", în condițiile în care nu a prezentat documentația din care să reiasă că vagoanele-cisternă ce au făcut obiect contractului cu cumpărătorul au fost efectiv dezmembrate, iar în urma dezmembrării a rezultat numai deșeu feros în cantitatea specificată în factură, fără rezultarea unor bunuri ce puteau fi utilizate și vândute ca atare.*

**In fapt**, potrivit deciziei de impunere nr.DIOFS si raportului de inspectie fiscala nr. RIF organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC - în faliment in calitate de furnizor a livrat către CNX SRL vagoane cisternă înscrise în factura nr. F3/2014 sub denumirea de "deșeu feros din dezmembrare" pentru care a aplicat măsuri de simplificare (fără colectarea TVA).

La solicitarea organelor de inspecție fiscală a fost efectuat un control încrucișat la CNX SRL de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T, constatările fiind consemnate în procesul-verbal nr. .... din care rezultă următoarele:

- societatea nu funcționează la sediul social, nu are puncte de lucru declarate și nu deține autorizație de mediu eliberată de Agenția pentru Protecția Mediului T;
- reprezentantul societății nu poate preciza locul recepției celor 1.120 tone fier vechi achiziționate de la ABC - în faliment și nici nu poate prezenta procese-verbale de dezmembrare a vagoanelor cisternă care să certifice dezmembrarea vagoanelor și rezultatul acestei dezmembrări;
- societatea nu deține mijloace fixe specifice operațiunilor de dezmembrare, iar până în luna aprilie a avut un singur angajat, ulterior nemaiavănd niciunul;
- ulterior, societatea a emis către L1 SA factura nr. .... cu cota de TVA 24% în valoare de V1 lei plus TVA V2 lei reprezentând "132 de osii și 50 de tampoane", aceasta achitând suma de V3 lei direct în contul ABC - în faliment;
- alte vânzări ale CNX SRL: către L2 SRL un număr de "13 cisterne rezultând din vagoane" și către L3 SRL piese (axe, regulator, cilindru frână, fus, frânar, rezervor, arcuri, osii), înregistrate și declarate ca livrări de bunuri supuse măsurilor de simplificare, deși din documentația analizată nu rezultă că bunurile livrate reprezintă deșeuri sau produse second-hand.

În privința documentației puse la dispoziție de ABC, organele de inspecție fiscală au constatat că Adunarea Generală a Creditorilor societății a aprobat vânzarea a 34 de vagoane cisternă, iar prin procesele-verbale de predare-primire din 25.03.2014 și 31.03.2014 aceste vagoane au fost predate către CNX SRL.

Conform pct. 71<sup>6</sup> din Normele metodologice date în aplicarea art. 24 din Codul fiscal casarea implică parcurgerea a trei etape – scoaterea din funcțiune,

dezmembrarea și valorificarea – iar nerespectarea uneia din aceste etape atrage pierderea calității operațiunii de operațiune de casare.

Având în vedere că societatea cumpărătoare a acceptat să cumpere vagoanele-cisternă în starea în care erau și că în urma controlului încrucișat nu s-a putut proba valorificarea celor 34 de vagoane cisternă sub formă de deșeuri feroase, așa cum s-a înscris în factura nr. F3/2014, în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea de livrare "deșeu feros din dezmembrare" cu taxare inversă efectuată de ABC către CNX SRL în operațiune de livrare de bunuri supusă cotei standard de TVA de 24% și au colectat TVA suplimentară în sumă de S1 lei aferentă unei baze impozabile de 1.009.800 lei.

**În drept**, potrivit art. 150 și art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul livrării bunurilor:

"Art. 150. – (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. 160".

"Art. 160. – (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile **persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2)**. Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(2) **Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:**

**a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:**

1. **livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase**, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1-3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147<sup>1</sup>.

**(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii.** Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă”.

În speta, contestatoarea ABC - în faliment a încheiat cu societatea CNX SRL contractul de vânzare-cumpărare nr. ....2014 al cărui obiect este vânzarea-cumpărarea a 1.122 tone materiale recuperabile rezultate din casarea a 34 vagoane cisternă, cumpărătorul declarând că a inspectat vagoanele cisternă și le cumpără în starea în care se află. Prețul vagoanelor cisternă este de V4 lei/tonă fără TVA, respectiv V5 lei fără TVA prin luarea în calcul a unei greutate estimate la 33 tone/vagon, rezultând aproximativ 1.122 tone fier. Factura finală se va regla în cazul în care, în urma cântăririi, vor rezulta diferențe.

Prin procesul-verbal pentru scoatere din uz și casare a mijloacelor fixe nr. ....2014 s-a propus scoaterea din uz a 34 vagoane cisternă și valorificarea lor ca fier vechi, iar pe baza procesului-verbal de verificare tehnică nr. .... s-a constatat că plăcile de timbru au fost demontate de pe recipiente și distruse, prin adresa nr. ADR1/2014 solicitându-se ISCIR A radierea lor din evidența ISCIR.

Cele 34 de vagoane cisternă au fost predate CNX SRL cu procesele-verbale încheiate în 25.03.2014 (17 bucăți – 560.360 kg) și 31.03.2014 (17 bucăți – 552.980 kg) și facturate acestea cu factura nr. F3/2014 sub denumirea de ”deșeu feros din dezmembrare” cu aplicarea măsurilor de simplificare (fără colectarea TVA).

Din controlul încrucișat realizat la cumpărătoarea CNX SRL a rezultat că aceasta nu deține mijloace fixe specifice operațiunilor de dezmembrare și personal specializat și nici procese-verbale de dezmembrare a vagoanelor cisternă care să certifice dezmembrarea vagoanelor și rezultatul acestei dezmembrări, iar către proprii clienți a vândut osii și vagoane, cisterne, piese diverse, fără ca din documentația prezentată să reiasă că bunurile livrate reprezintă deșeuri sau produse second-hand.

Potrivit definiției noțiunii de deșeu din anexa nr. 1 pct. 9 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, prin deșeu se înțelege **“orice substanță sau obiect pe care deținătorul îl arunca ori are intenția sau obligația să îl arunce”**, iar conform pct. 10 din aceeași anexă prin deținător de deșeuri se înțelege ”producătorul deșeurilor sau persoana fizică ori juridică ce se află în posesia acestora”.

La art. 6, art. 7, art. 8, art. 22 și art. 49 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor se precizează următoarele:

“Art. 6. – (1) În cazul în care anumite categorii de deșeuri au trecut printr-o operațiune prevăzută în anexa nr. 3 și dacă îndeplinesc criteriile specifice stabilite de Comisia Europeană, **acestea încetează să mai fie considerate deșeuri**, în sensul prezentei legi”.

“Art. 7. – (1) Lista deșeurilor aprobată de către Comisia Europeană se preia în legislația națională prin hotărâre a Guvernului”.

“Art. 8. – (1) Producătorii și deținătorii de deșeuri persoane juridice sunt obligați să încadreze fiecare tip de deșeu generat din propria activitate în lista deșeurilor prevăzută la art. 7 alin. (1)”.

”Art. 22. –(1) Producătorul de deșeuri sau, după caz, orice deținător de deșeuri **are obligația de a efectua operațiunile** de tratare în conformitate cu prevederile art. 4 alin. (1) – (3) și art. 20 **sau de a transfera aceste operațiuni unui operator economic autorizat** care desfășoară activități de tratare a deșeurilor sau unui operator public ori privat **de colectare a deșeurilor** în conformitate cu prevederile art. art. 4 alin. (1) – (3) și art. 20.

(2) Operatorii economici autorizați din punct de vedere al protecției mediului pentru efectuarea operațiunilor de colectare și transport au obligația să transporte deșeurile numai la instalații autorizate pentru efectuarea operațiunilor de tratare”.

”Art. 49. – (1) **Producătorii de deșeuri, deținătorii de deșeuri, comercianții și brokerii, așa cum sunt definiți în anexa nr. 1, precum și operatorii economici care desfășoară activități de tratare a deșeurilor sunt obligați să asigure evidența gestiunii deșeurilor pentru fiecare tip de deșeu**, în conformitate cu modelul prevăzut în anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului nr. 856/2002, cu completările ulterioare, și să o transmită anual agenției județene pentru protecția mediului.

(4) Persoanele juridice/Persoanele fizice autorizate, precum și producătorii de deșeuri periculoase, operatorii economici care sunt autorizați pentru colectarea și transportul deșeurilor periculoase sau care acționează în calitate de comercianți ori brokeri sunt obligați să țină o evidență cronologică a cantității, naturii, originii și, după caz, a destinației, a frecvenței, a mijlocului de transport, a metodei de tratare, precum și a operațiunilor prevăzute în anexele nr. 2 și 3 și să o pună la dispoziția autorităților competente, la cererea acestora.

(5) **Operatorii economici prevăzuți la alin. (1) sunt obligați să păstreze evidența gestiunii deșeurilor cel puțin 3 ani**, cu excepția operatorilor economici care desfășoară activități de transport, care trebuie să păstreze evidența timp de cel puțin 12 luni.

(6) **La cererea autorităților competente sau a unui deținător anterior sunt furnizate documentele justificative conform cărora operațiunile de gestionare au fost efectuate**”.

Astfel, în raport de situația faptică și de dispozițiile legale aplicabile, se reține că măsurile de simplificare prin aplicarea taxării inverse se aplicau doar pentru livrările de deșeuri feroase sau neferoase, ceea ce implică ca **vagoanele-cisternă scoase din uz să fie livrate în stare dezmembrată; or, tocmai lipsa documentației necesare care să dovedească dezmembrarea vagoanelor** este ceea ce a determinat organele de inspecție fiscală să considere că operațiunea de livrare nu intră sub incidența prevederilor art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, având în vedere următoarele:

- chiar dacă beneficiara CNX SRL are ca obiect de activitate ”comerțul cu ridicată al deșeurilor și resturilor”, acest lucru nu este suficient pentru încadrarea tranzacției ca fiind livrare de deșeuri, iar adresa nr. 9172/ACC/16.10.2009 emisă de Agenția pentru Protecția Mediului T se referă la autorizația de mediu ce trebuie obținută de orice operator economic în funcție de activitatea desfășurată;

- ambele societăți erau obligate, în temeiul art. 49 din Legea nr. 211/2011, să organizeze o evidență corespunzătoare a gestiunii deșeurilor, însă societatea nu a făcut dovada dezmembrării vagoanelor, iar din controlul încrucișat la CNX SRL a rezultat că aceasta **nu deține** mijloace fixe specifice operațiunilor de dezmembrare

și personal specializat și nici **procese-verbale de dezmembrare a vagoanelor cisternă care să certifice dezmembrarea vagoanelor și rezultatul acestei dezmembrări**, iar către proprii clienți a vândut osii și vagoane, cisterne, piese diverse, fără ca din documentația prezentată să reiasă că bunurile livrate reprezintă deșeuri sau produse second-hand;

- deși invocă definiția "casării" de la pct. 71<sup>6</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal, ceea ce implică scoaterea din funcțiune a bunului, **urmată de dezmembrare acestuia** și valorificarea părților componente rezultate, contestatoarea nu face dovada că **vagoanele-cisternă au fost dezmembrate efectiv pentru ca rezultatul să fie fi considerat "deșeu de fier vechi"**;

- procesul-verbal pentru scoatere din uz și casare a mijloacelor fixe nr. 75/19.03.2014 reprezintă o constatare și inventariere a stării vagoanelor, urmată doar de **propunerea** de scoatere din uz și valorificare ca "fier vechi", fără a fi însoțit și de documentația din care să rezulte dezmembrarea propriu-zisă a vagoanelor și rezultatul acestei dezmembrări;

- susținerea faptului că "mijloacele fixe odată casate s-au transformat în deșeuri feroase" ignoră definiția casării, altminteri anterior invocată în sensul că operațiunea de casare implică, pe lângă scoaterea din uz (care s-a realizat, după cum atestă și procesele-verbale de verificare tehnică ISCIR, aspect necontestat) și dezmembrarea propriu-zisă a vagoanelor cisternă;

- în factura de livrare nr. F3/2014 întocmită de societate către cumpărătoarea CNX SRL bunurile livrate au fost menționate sub denumirea de "deșeu feros din dezmembrare"; or, **pentru ca bunul livrat să poată fi vândut ca deșeu feros din dezmembrare era obligatoriu ca societatea să-l predea cumpărătoarei dezmembrat**, ceea ce nu a fost cazul în speță întrucât procesele-verbale de predare au ca obiect "vagoane-cisternă" și nu deșeuri feroase din dezmembrare, iar contestatoarea nu deține procese-verbale de dezmembrare a vagoanelor care să ateste efectuarea operațiunii de dezmembrare, bunurile și cantitățile rezultate;

- sentința judecătorească invocată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât se referă la legislația aplicabilă în perioada ianuarie – februarie 2007, față de perioada în care s-a realizat tranzacția (martie 2014), când legislația specifică a fost substanțial modificată.

Se retine ca **prezentarea proceselor-verbale de dezmembrare a vagoanelor-cisternă, din care să rezulte bunurile obținute în urma dezmembrării, sortimental și cantitativ era absolut necesară pentru verificarea aplicării corecte a măsurilor de simplificare, având în vedere că în urma operațiunii de dezmembrare pot rezulta și bunuri ce mai pot fi utilizate ca atare și care nu pot fi tratate ca deseuri** ținând cont de prevederile Legii nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, în integralitatea lor. Astfel, simpla scoatere din uz a bunurilor nu este suficientă pentru ca un bun să fie considerat deșeu, așa cum susține, în esență, contestatoarea, dacă bunul poate fi utilizat în continuare potrivit destinației lui specifice, în condiții de siguranță pentru mediu și pentru sănătatea populației.

Prin urmare, având în vedere că societatea ABC - în faliment nu a adus dovezi din care să reiasă că a vândut deșeuri feroase din dezmembrare, aceasta nu poate justifica aplicarea măsurilor de simplificare pentru livrarea

bunurilor către beneficiara CNX SRL, motiv pentru care contestația cu privire la suma de S1 lei colectată suplimentar la această livrare urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

### 3.2. Referitor la TVA în sumă de S2 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă locul prestării serviciilor facturate în avans de societate către un beneficiar din Polonia în baza contractului de rezervare a capacității și prelucrare este în România, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat în integralitate prevederile contractuale pentru a stabili natura prestațiilor și nu au evidențiat elementele definitorii pentru care prestațiile au fost considerate în totalitate ca având legătură suficient de directă cu un bun imobil situat în România.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că ABC - în faliment a încheiat cu clientul SDP din Polonia contractul nr. CP/2011 având ca obiect procesarea de către aceasta a unei cantități de 3.000 tone fracție C4 pe lună, în capacitățile de la ..... și rezervarea și procesarea aferentă cantității minime lunare de prelucrare a fracției C4 pentru obținerea butadienei. Societatea a emis către clientul din Polonia în luna septembrie 2013 două facturi în avans aferente lunii noiembrie 2013 reprezentând rezervare capacitate și procesare în valoare totală de VO lei. În prezent, părțile se află în litigiu privind derularea acestui contract.

În opinia organelor de inspecție fiscală operațiunile facturate în avans clientului SDP din Polonia reprezentând rezervare capacitate și taxă procesare care, așa cum a menționat și reprezentantul legal al societății, nu au fost efectiv prestate, fiind corespunzătoare unor bunuri care nu au mai fost livrate și nu au mai părăsit teritoriul României reprezintă prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile, pentru care locul prestării este în România conform art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și, în consecință, au colectat TVA suplimentară aferentă sumelor facturate în cuantum de S2 lei pentru baza impozabilă de VO lei.

**În drept**, conform art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 133. - (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.

**(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;”.

Cu privire la stabilirea locului prestării, pct. 13 și pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”13. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii. **Regulile prevăzute la art. 133 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. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3)**

(3) Pentru a se califica **drept sediu fix al unei persoane impozabile**, gradul de permanență și structura acestuia în ceea ce privește resursele tehnice și umane trebuie să fie suficiente pentru a efectua regulat prestări de servicii impozabile, în cazul sediului fix de la care sunt prestate servicii conform art. 133 alin. (3) din Codul fiscal, sau **pentru a fi capabil să primească și să utilizeze serviciile respective**, în cazul sediului fix către care sunt furnizate servicii, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În situația în care un prestator stabilit în România furnizează servicii care intră sub incidența art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către:

a) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România prin sediu/sedii fix/fixe, se va considera că locul prestării serviciilor este locul în care beneficiarul și-a stabilit sediul activității sale economice sau, după caz, un sediu fix situat în alt stat, dacă beneficiarul poate prezenta dovezi suficiente prestatorului pentru a demonstra că aceste servicii au fost prestate către sediul activității sale economice sau către un sediu fix stabilit în alt stat, și nu către sediul/sediile fix/fixe din România;”.

”14. (1) **Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării.** Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156<sup>4</sup> 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 efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133**

alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

d) lucrări asupra pământului, inclusiv servicii agricole, cum ar fi aratul, semănatul, irigatul și fertilizarea;

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;

f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii;

g) arendarea, concesiunea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile, altele decât cele reglementate la alin. (3), inclusiv depozitarea de bunuri pentru care este atribuită o anumită parte din bunul imobil pentru uzul exclusiv al clientului;

h) servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, inclusiv dreptul de a sta într-o anumită locație pe o durată limitată de timp ca rezultat al conversiei dreptului de utilizare comună a locației respective;

**i) atribuirea și transmiterea de drepturi, altele decât cele prevăzute la lit. g) și h), de a utiliza un bun imobil în întregime sau părți ale unui bun imobil, inclusiv autorizarea de a utiliza o parte a unui bun imobil,** cum ar fi acordarea dreptului de pescuit, de vânatoare ori de acces la sălile de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se plătesc taxele de trecere, cum ar fi un pod ori tunel;

j) lucrări de transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, renovare a unei construcții sau a unei părți de construcții, inclusiv lucrări cum ar fi curățarea, placarea, tapetarea și parchetarea;

k) instalarea sau asamblarea de mașini ori echipamente care, după instalare sau asamblare, sunt ori devin parte din bunul imobil, respectiv cele care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși;

l) întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile;

m) managementul proprietății, altul decât managementul portofoliului de investiții în proprietăți imobiliare prevăzut la alin. (3), care constă în exploatarea proprietăților imobiliare de tip comercial, industrial sau rezidențial de către ori în numele proprietarului respectivelor proprietăți imobiliare;

n) intermedierea în vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile, precum și intermedierea în anumite drepturi asupra bunurilor imobile;

o) serviciile de natură juridică referitoare la transmiterea sau transferul unui titlu de proprietate asupra unui bun imobil, la anumite drepturi asupra bunurilor imobile, cum ar fi serviciile notariale, ori întocmirea unui contract de vânzare-cumpărare pentru un astfel de bun, indiferent dacă tranzacția în sine care ar conduce la modificarea naturii juridice a proprietății se realizează sau nu;

p) acordarea de credite atunci când o anumită construcție sau o parte dintr-o construcție ori un anumit teren ce urmează a fi achiziționate, construite, renovate sau reparate se ipotechează;

q) servicii de asigurare și de reasigurare care acoperă riscul de pierdere și de deteriorare a bunurilor imobile;

r) punerea la dispoziție de spații de parcare;

s) închirierea de seifuri care sunt bunuri imobile prin natura lor.

(3) Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren;

b) depozitarea mărfurilor într-un bun imobil fără ca o anumite parte a bunului imobil să fie atribuită pentru uzul exclusiv al clientului;

c) închirierea unui bun imobil sau a unei părți a unui bun imobil pentru a fi utilizat/utilizată în mod concret în scopuri publicitare;

d) intermedierea în ceea ce privește serviciile de cazare la un hotel sau cazare în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, în cazul în care este realizată de către un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane;

e) asigurarea unei locații în stand la un târg sau la o expoziție și la alte evenimente similare și alte servicii specifice prin care se permite expozantului să își expună obiectele, cum ar fi designul standului, transportul și depozitarea obiectelor, furnizarea de utilaje, instalarea de cablu, servicii de asigurare și furnizarea de materiale publicitare;

f) instalarea sau asamblarea, întreținerea și repararea, verificarea ori supravegherea de mașini sau echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil;

g) gestionarea unui portofoliu de investiții în proprietăți imobiliare;

h) servicii de natură juridică, altele decât cele reglementate de alin. (2), în legătură cu contracte, inclusiv recomandări date cu privire la termenii unui contract de transfer de bunuri imobile, sau în legătură cu punerea în aplicare a unui astfel de contract ori pentru dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care astfel de servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate pentru un bun imobil”.

În speță, între contestatoarea ABC (denumită EBC) în calitate de prestator și beneficiara SDP (denumită SDP) din Polonia, dar înregistrată în scopuri de TVA în România a fost încheiat contractul de rezervare a capacității și prelucrare nr. EBC/87/23.12.2011 prin care SDP s-a angajat să livreze către EBC fracțiunea C4 pentru prelucrare, iar EBC s-a angajat să rezerve pentru SDP o capacitate minimă de prelucrare de 3.000 tms de C4 pe lună pe durata contractului și să prelucreze fracțiunea C4 și să producă bunurile din C4 livrate de client. Bunurile vor fi fabricate din materialele proprii ale clientului.

Părțile au convenit că SDP va plăti EBC un onorariu anual de E euro în schimbul rezervării capacității, calculată conform anexei 1, împărțită în 12 sume egale pentru fiecare lună și facturată în avans. Din anexa nr. 1 reiese că onorariul anual acoperă amortizarea, impozitele, asigurarea, salariile directe, cheltuielile generale, cheltuielile logistice și reviziile/reparațiile. Pentru prelucrare, părțile au

convenit ca SDP va plăti către EBC o taxă de prelucrare stabilită în lista prețurilor bunurilor, în facturi utilizându-se numărul de TVA din Polonia al lui SDP.

În legătură cu acest contract organele de inspecție fiscală precizează că societatea ABC e emis în luna septembrie 2013 două facturi de avans aferente lunii noiembrie 2013 reprezentând rezervare capacitate și procesarea unei cantități minime lunare de 3.000 tone fracție C4 (invoice nr. F2/2013 în valoare de 91.667,67 euro și invoice nr. F1/2013 în valoare de 321.000 euro – în total VO lei bază impozabilă). În prezent părțile sunt în litigiu urmare refuzului plății celor două facturi, operațiunea de procesare efectivă a fracției C4 nu a mai avut loc în capacitățile de producție ale contestatoarei, bunurile nu au mai fost livrate clientului și nu au părăsit teritoriul României. În temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au considerat că tratamentul fiscal aplicat de societate, de considerare a operațiunilor drept prestări de servicii intracomunitare conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, reprezintă o încălcare a prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal întrucât serviciile au o legătură suficient de directă cu bunul imobil, prin contractul de procesare fiind stabilite cu exactitate costurile ce compun "rezervarea de capacitate".

Se retine ca, potrivit art. 105 și art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) **Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**".

"Art. 109. - (1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat **intr-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal**.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 94. - (2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane** privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, **în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse [...]**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui**

**caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* **a starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

Or, în speță, nu rezultă motivele concrete pentru care organele de inspectie fiscală au considerat că serviciile facturate în avans de către contestatoarea ABC sunt servicii efectuate în legătură cu un bun imobil situat în România și au o legătură suficientă cu bunul imobil respectiv, **organele de inspectie fiscală prezentând doar concluzia – tratamentul fiscal considerat corect – fără prezentarea detaliată a situației de fapt și a considerentelor pe baza cărora au ajuns la concluzia respectivă.**

Astfel, organele de inspectie fiscală au considerat serviciile în integralitatea lor ca fiind în legătură cu un bun imobil, *deși contractul vizează o operațiune economică complexă, care înglobează două componente din punct de vedere cantitativ (rezervare de capacitate și procesare), fără să analizeze și să stabilească dacă este vorba de o prestație unică ori de prestații distincte din perspectiva TVA*, respectiv dacă cele două componente sunt atât de strâns legate între ele încât formează o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial și, în caz afirmativ, care este componenta ce poate fi calificată ca prestație principală, iar cealaltă ca accesorie, tratamentul fiscal urmând a fi stabilit în funcție de natura prestației principale, în ipoteza în care este vorba de o prestație unică sau în funcție de natura fiecărei prestații în parte, în ipoteza în care este vorba de prestații distincte. În acest caz, tratarea componentei de procesare ca fiind în legătură directă cu un bun imobil pe considerentul că în contract sunt stabilite costurile ce compun "rezervarea de capacitate" nu are nicio justificare logică, în lipsa oricărei analize a operațiunii economice.

De asemenea, organele de inspectie fiscală *nu au analizat natura și conținutul drepturilor obținute de client în urma obligației contestatoarei de a-i rezerva o capacitate minimă pentru prelucrarea materiei prime* (fracțiunea C4) pusă la dispoziție în schimbul taxei anuale împărțită în 12 sume egale pentru fiecare lună și facturată în avans, în condițiile în care **modalitatea în care părțile au convenit să formeze prețul**, adică componenta taxei anuale de rezervare de capacitate invocată **nu susține, prin ea însăși, concluzia că serviciul de rezervare a capacității are o legătură suficient de directă cu un bun imobil.**

Nici faptul că prestațiile nu au mai avut loc în fapt și că bunurile nu au mai fost livrate/nu au mai părăsit teritoriul României nu are relevanță în stabilirea tratamentului fiscal, în condițiile în care TVA a fost stabilită pentru avansuri facturate, care urmează același regim fiscal cu operațiunea în sine pentru care s-au facturat avansurile, iar condiția părăsirii teritoriului național se aplica numai pentru serviciile de procesare materii prime/lucrări asupra bunurilor mobile corporale prestate până la data de 31 decembrie 2009, de la data de 1 ianuarie 2010 intrând în vigoare alte prevederi legate de locul prestărilor de servicii.

Deși în contract este inserată informația că firma beneficiară poloneză este înregistrată în scop de TVA și în România, **organele de inspecție fiscală nu au analizat în niciun fel incidența acestui aspect asupra locului prestării serviciilor**, respectiv *dacă firma poloneză deține în România un sediu fix dotat cu suficiente resurse tehnice și umane pentru primirea și utilizarea serviciilor*, pentru aplicarea corectă a prevederilor art. 133 din Codul fiscal referitoare la locul prestării serviciilor furnizate persoanelor impozabile care au sediul activității economice în alt stat membru decât prestatorul.

În sfârșit, se mai reține că **invocarea unor dispoziții legale**, altminteri corecte, **nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal** prevăzut de lege pentru tranzacția ce a făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care **nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei**, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă și **nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective**.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că din instrumentarea speței nu rezultă cu claritate situația de fapt a prestațiilor realizate de ABC către clientul său SDP din Polonia, respectiv natura prestațiilor aferente sumelor facturate în avans și incidența faptului că firma poloneză este înregistrată în scop de TVA în România.

În conformitate cu prevederile pct. 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Având în vedere cele anterior prezentate, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cu privire la cercetarea situației faptice în integralitatea acesteia și stabilirea naturii și locului prestațiilor în funcție de rezultatul acestei cercetări, în speță se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și (3<sup>1</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată care prevede ca:

**"Art. 216. – (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act**

administrativ fiscal **care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.**

(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este **pusă în executare în termen de 30 de zile** de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis **vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**”

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. DIOFS, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. RIF va fi desființată parțial pentru TVA colectată suplimentar în suma de S2 lei, urmând ca organele de inspectie fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea naturii prestațiilor efectuate de ABC către SDP, în funcție de situația de fapt și de dovezile prezentate de societate și efectuarea unei încadrări corecte și motivate a constatarilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și reținerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 6, art. 7, art. 8, art. 22, art. 49 și pct. 9 din anexa nr. 1 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, art. 133 alin. (2) și alin. (4) lit. a), art. 150 alin. (1) și art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 13 alin. (1) și alin. (3) și pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 105 alin. (1), art. 109 alin. (1) și alin. (2) și art. 216 alin. (1), alin. (3) și alin. (3<sup>^</sup>1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.5 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiată contestația ABC - în faliment formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. DIOFS, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. RIF de către Administrația Sectorului X a Finanțelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **S1 lei**.

2. Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. DIOFS, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației J Sectorului X a Finanțelor Publice pentru ABC - în faliment în privința diferenței suplimentare de TVA în sumă de **S2 lei**, urmând a se încheia o nouă decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.