

DECIZIA NR. 1105

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice - Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre A.J.F.P. - Serviciul de Inspecție Fiscala, prin adresa, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, cu privire la contestatia formulata de catre X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. - Serviciul de Inspecție Fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala sub semnatura imputernicitului administratorului si de data inregistrarii acesteia la A.J.F.P, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de X impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala.

I. X contesta in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara TVA, dobanzile aferente TVA si penalitati de intarziere aferente TVA , din urmatoarele motive:

Obiectul de activitate al societatii il constituie intretinerea si mentenanta unor echipamente electrice(generatoroare de curent si UPS-uri) situate in curtea SC C , care apartin firmei-persoana impozabila germana inregistrata cu cod valid de TVA.

Societatea contestatoare sustine ca a facturat serviciile de mentenanta catre societatea germana, aplicand art.133 alin.(2) di Codul fiscal in sensul considerarii acestora ca neimpozabile pe peritориul Romaniei.

Organul de inspectie fiscala a considerat operatiunea taxabila in Romania pe motiv ca serviciile in cauza sunt legate de un bun imobil, avand in vedere ca echipamentele sunt racordate la reseaua electrica apartinand SC C;proiectul de construire a S.C. C prevede existenta acestor echipamente;echipamentele au o greutate considerabila;echipamentele nu sunt prevazute cu roti sau alte dispozive care sa le califice drept bunuri mobile; scopul acestor echipamente este bine determinat-respectiv de a functiona permanent si in interdependenta cu activitatea S.C.C.

Societatea contestatoare sustine ca intreaga argumentatie a organelor de inspectie fiscala excede cadrul legal, eludand totodata realitatea din urmatoare motive:

- 1.Serviciile legate de bunurile imobile, pentru care locul prestarii este locul unde

sunt situate bunurile imobile, sunt explicitate la art. 133, alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare; in aceasta categorie se includ "serviciile prestate de experti si agenti imobiliari, de cazare in sectorul hotelier sau in sectoare cu functie similara, precum si tabere de vacanta sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregatire si coordonare a lucrarilor de constructii, precum serviciile prestate de arhitecti si de societatile ce asigura supravegherea pe santier" . Normele metodologice – la punctul 14 de la Titlul privind TVA - statueaza ca "serviciile efectuate in legatura directa cu un bun imobil includ acele servicii care au o legatura suficient de directa cu respectivele bunuri imobile si au locul prestarii la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. 4) lit. a) din Codul fiscal" explicitand de la lit. a) la lit. s) care sunt acele servicii care au legatura cu un bun imobil.

2. Definitia bunului imobil este statuata de Codul Civil care, la art. 463 din vechea forma a Codului civil prevedea ca " fondurile de pamant si cladiriile sunt imobile prin natura lor " . Noul Cod Civil, la art. 537, defineste ca fiind imobil" terenurile, izvoarele si cursurile de apa, plantatiile prinse in radacini, constructiile si alte lucrari fixate in radacini, constructiile si alte lucrari fixate in pamant cu caracter permanent si tot ceea ce in mod natural sau artificial este incorporat in acestea cu caracter permanent " iar la art. 539, statueaza ca bunurile pe care legea nu le considera imobile sau bunuri imobile, fiind bunuri mobile unde ele electromagnetice sau asimilate acestora, precum si energia de orice fel (art. 539, alin. 2). Vechiul Cod Civil definea in mod clar, la art. 469, cand anumite bunuri mobile sunt "intarite cu gips, var sau ciment, sau cand ele nu se pot scoate fara a strica sau deteriora partea fondului catre care sunt asezate." Codul fiscal nu putea prelua o alta definitie a bunului imobil decat ceea statuata de Codul Civil, astfel incat art. 7 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare defineste proprietatea imobiliara (punctul 27) ca fiind orice teren, cladire sau alta constructie ridicata sau incorporata intr-un teren. Totodata, atunci cand stabileste care sunt serviciile ce au o legatura directa cu un bun imobil, Normele metodologice date in aplicarea art. 133 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare stabilesc la punctul 14 alin. 2 lit. k ca bunurile mobile ce se califica drept bunuri imobile sunt cele care "dupa instalare sau asamblare, sunt ori devin parte din bunul imobil, respectiv cele care nu pot fi detasate fara a fi deteriorate sau fara a antrena deteriorarea imobilelor in sine." Este exact ceea ce Codul Civil defineste ca fiind bunurile mobile ce devin parte a unui bun imobil. In nici un caz echipamentele carora le asigura intretinerea nu se pot incadra in aceasta categorie, nefiind incorporate prin gips, ciment sau var in vreun imobil al S.C. C, acest fapt fiind adus la cunostiinta organelor de inspectie fiscala verbal si in scris, inclusiv cu o scrisoare din partea S.C. C.

La punctul 14 alin. 3) lit. f) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal nu se considera servicii legate de bunul imobil in sensul art. 133 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal operatiuni precum "instalarea sau asamblarea, intretinerea si repararea, verificarea ori supravegherea de masini sau echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil." Interpretarea notiunii de "bun imobil care este sau devine parte a unui bun imobil " trebuie incadrata in definitiile de mai sus date de Codul Civil si Codul Fiscal, in caz contrar se ajunge la interpretari absurde ale bunurilor mobile doar pentru faptul ca sunt conectate la reseaua electrica a unui imobil sau pentru alte argumente si consideratii pur personale ale organelor de control.

3. In privinta interpretarii expresiei "legatura suficient de directa cu un bun imobil" Curtea Europeana de Justitie , intr-o speta referitoare la incadrarea unor servicii legate de un un bun imobil (cauza C-155/12) aduce urmatoarele clarificari ce au la baza concluziile avocatului general in cauza respectiva :

-Notiunea de bun imobil a mai fost dezbatuta de Curtea Europeana de Justitie in

cauza Heger C-166/05 si a fost reluata in cauza C 155/12, stabilindu-se ca una din caracteristicile unui astfel de bun este aceea ca are legatura cu o anumita suprafata a teritoriului statului membru in care este situat (punctul 33 din Hotararea in cauza C-155/12. Definitia statuata de Curtea Europeana de Justitie se aseaza perfect pe definitia bunului imobil din legislatia nationala .

-Pentru ca o prestare de servicii sa intre in domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva de TVA (respectiv art. 133 alin. 4 lit. a) din Codul Fiscal) trebuie ca aceasta prestare sa fie legata de un bun imobil determinat in mod expres (punct 34 din Hotararea in cauza C-155/12).

-Trebuia sa se constate ca prestarile de servicii enumerate la art. 47 din Directiva TVA, care vizeaza fie utilizarea sau amenajarea unui bun imobil, fie gestiunea, inclusiv exploatarea si evaluarea unui astfel de bun, se caracterizeaza prin faptul ca bunul imobil constituie el insusi obiectul prestatiei (punctul 36 din Hotararea in cauza C-155/12).

- In acest sens asa cum precizeaza avocatul general in cauza C-155/12, bunul imobil concret determinat trebuie sa fie obiectul prestarii de servicii, adica bunul imobil este obiectul serviciului (punctul 37 din Concluziile avocatului general in cauza C-155/12). Aceasta cerinta, subliniata de avocatul general "poate fi dedusa din prestarile de servicii mentionate explicit la art. 47 din Directiva TVA care formeaza in esenta singurul criteriu de interpretare. Conform acestuia, bunul imobil face obiectul unei prestari de servicii in momentul utilizarii sale de catre client (acordarea de drepturi, inclusiv cazare), prelucrarea acestuia (lucrari de constructii) sau evaluarea acestuia(servicii prestate de experti).

Avand in vedere jurisprudenta europeana, societatea contestatoare solicita sa se ia act de faptul ca serviciile prestate de aceasta nu au ca obiect nici un imobil, vazut atat in acceptiunea Codului Civil /Codului Fiscal , cat si in acceptiunea Curtii Europene de Justitie .

4. Interpretarea echipamentelor carora le asigura petenta mentenanta ca fiind bunuri imobile se bazeaza pe considerente puerile ale organelor de inspectie fiscala si in afara oricarui temei legal . Nu greutatea unor bunuri (echipamentele in cauza de fata sunt echipamente industriale de mare putere, cu o greutate considerabila, care sunt ridicate cu macaraua), nici lipsa rotilor, nici faptul ca sunt conectate la reseaua electrica a S.C. C(o serie intrega de echipamente, utilaje de lucru, computere etc sunt conectate la reseaua electrica si sunt absolut necesare productiei, fara a fi bunuri imobile), nici afilierea cu beneficiarul german al serviciilor prestate si nici stipularea in contract a pretului +TVA nu determina caracterul imobil al acestor echipamente.

Petenta sustine faptul ca in continutul raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala considera faptul ca echipamentele "au calitatea de bunuri imobile prin natura lor, ele in sine constituie prin caracteristicile lor, containerele instalate pe platformele betonate avand rolul de a gazdui echipamentul UPS, respectiv generatoarele de curent si accesoriile acestora. Petenta sustine ca cele inscrise in raportul de inspectie fiscala sunt facute fara un elementar studiu al definitiei bunurilor imobile prin natura lor care potrivit oricarui dictionar juridic, sunt acele bunuri imobile in cazul carora imobilitatea, fixitatea, stabilitatea reprezinta o trasatura ce tine de specificul existentei lor si nu constituie doar o fictiune creata prin dispozitia legii, din aceasta categorie fac parte pamantul si toate lucrurile care in mod natural sau artificial sunt incorporate permanent lui: cladiri si orice alte lucrari fixate permanent in pamant cum ar fi conducte de apa sau gaze naturale, plantatii prinse in radacina, izvoare, cursuri de apa etc.

Petenta sustine faptul ca echipamentele carora le asigura mentenanta sunt gazduite intr-un container, containerul insusi fiind un bun mobil clasificat la cod 2.1.23.5, capitol "Masini utilaje si instalatii pentru circulatia marfurilor " in Catalogul clasificarea mijloacelor fixe . Gazduirea echipamentelor in containere amplasate pe platformele betonate din curtea S.C. C este de natura sa usureze ridicarea si deplasarea acestora

cand situatia o impune.

5. Petenta sustine faptul ca cele inscrise de organele de control in raportul de inspectie fiscala potrivit careia echipamentele nu au fost debransate niciodata de la sistemul electric in perioada 01.03.2010-30.06.2013 este total neadevarata, contrazisa de toate dovezile prezentate verbal si in scris, contrazisa chiar de cele inscrise in raportul de inspectie fiscala unde se admite ca au fost inlocuite cu altele de o putere mai mare, imbunatatite urmare a extinderii capacitatii de productie.

Petenta sustine ca aceste situatii nu se puteau realiza fara debransarea echipamentelor de la sistemul electric, timp in care utilajele S.C. C au functionat. Faptul ca echipamentele in cauza pot fi oricand ridicate de la locul lor, inlocuite cu altele de o putere mai mare, restituite oricand proprietarului german – toate acestea fara sa antreneze deteriorarea lor sau a vreunui imobil de care sa fie indisolubil legate –demonstreaza in pofida tuturor concluziilor organelor de control – caracterul mobil al bunurilor .

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X, TVA, dobanzi aferente TVA si penalitati de intarziere aferente TVA .

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cu privire la TVA stabilita suplimentar, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

Conform actului constitutiv, X are ca obiectul de activitate “Lucrari de instalatii electrice”, cod CAEN 4321, scopul activitatii acestei societati fiind lucrari de intretinere si reparatii echipamente electrice (generatoare de curent, UPS – uri, instalatii climatizare, etc)

X a incheiat cu societatea din Germania in calitate de beneficiar, contractul de intretinere, service si servicii pentru generatoare de curent diesel.

Obiectul acestui contract il constituie intretinerea, verificarea, inspectarea si mentenanta de catre X a patru instalatii dupa cum urmeaza:

1. Instalatie modul 1:

- 1 buc. generator de curent – Diesel – izolat fonic, si rezervor de siguranta inclusiv set pentru iarna

Accesorii: generator de curent de urgenta, panou de comutare retea;

2. Instalatie modul 2.1. etapa de expansiune:

- 1 buc. generator de curent –Diesel – izolat fonic,.

Accesorii: generator de curent de urgenta

1 buc. instalatie container – generator de curent neintrerupt, baterie si instalatie de climatizare.

3. Instalatie centru tehnologic:

- 1 buc. instalatie de generare curent neintrerupt, cu protectie de supravoltaj

- 1 comutator principal in carcasa cu activare electronica

- 1 buc. conductor de supravoltaj Dehnguard

- 1 suport pentru instalatia de generare curent neintrerupt

- 1 adaptor SNM8

-1 unitate de siguranta si conexiune pentru instalatia de generare curent neintrerupt

- 2 buc. instalatii de climatizare, fiecare cu putere de racire cu accesorii legate de system, precum de ex. teava de cupru, Armaflex agent de racire , teava Kupa PG 29, sub – distributie clima cu sigurante automate H.S.

- cablaje de la comutatorul principal la USV

4. Instalatie modul 3:

Generator de current – Diesel – montat intr-un container izolat fonic, High Cube si rezervor pentru combustibil de rezerva

-3 buc. instalatii generatoare de curent neintrerupt , montata intr-un container inclusiv baterie si instalatii de climatizare.

Din contractului de intretinere incheiat in data de 02.03.2010 reiese ca cele patru instalatii enumerate anterior sunt amplasate si utilizate de SC C; o parte din instalatii sunt amplasate in containere metalice pozitionate pe platforme de beton langa halele de productie apartinand SC C iar o parte sunt pozitionate in interiorul cladirii acestei societati.

Conform raspunsului la intrebarea din Nota explicativa, dat de reprezentantului legal al X rezulta ca echipamentele ce fac obiectul contractului de intretinere sunt puse la dispozitia societatii C de catre societatea din Germania.

Contractul de intretinere are ca obiect intretinerea si mentenanta echipamentelor pentru o remuneratie in suma... lunar + TVA, care se factureaza lunar la sfarsitul lunii. Aceasta suma a fost majorata incepand cu data de 01.09.2010.

Alte lucrari de reparatii decat cele descrise in contractul de sunt prevazute in contract.

Organele de inspectie fiscala au constat ca, X a facturat catre societatea din Germania, servicii de intretinere si reparatii efectuate la instalatiile amplasate in incinta SC C, avand la baza contractul de intretinere, actul aditional si contractul..

In conformitate cu prevederile art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.14 din Titlu VI alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au considerat locul prestarii serviciilor de intretinere in Romania respectiv locul unde este situat bunul imobil deoarece serviciile au fost prestate asupra instalatiilor aflate din incinta SC C..

Astfel, in temeiul prevederilor art.126, art.137, si art.140 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra veniturilor obtinute din serviciile prestate si facturate catre societatea din Germania, pe perioada 01.07.2010-05.09.2013.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Asupra TVA de plata , organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.04.2010-09.09.2013, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.03.2010-30.06.2013;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii Decontului de TVA, prin care X a solicitat restituirea TVA.

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate,D.G.R.F.P.-Servicil de Solurionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca **X avea obligatia colectarii TVA aferenta prestarilor de servicii**

efectuate catre societatea din Germania in conditiile in care s-a constatat ca locul prestarii serviciilor in cauza este in Romania.

In fapt, SC X in calitate de prestator a incheiat cu societatea din Germania in calitate de beneficiar, Contractului de intretinere, service si servicii pentru generatoare de curent -DIESEL- al carui obiect il reprezinta intretinerea, verificarea, inspectarea si mentenanta a patru instalatii dupa cum urmeaza:

1. Instalatie modul 1:

- 1 buc. generator de curent – Diesel – izolat fonic, si rezervor de siguranta inclusiv set pentru iarna

Accesorii: generator de curent de urgenta, panou de comutare retea;

2. Instalatie modul 2.1. etapa de expansiune:

- 1 buc. generator de curent –Diesel – izolat fonic, rezervor de siguranta de inclusiv set de iarna

Accesorii: generator de curent de urgenta

1 buc. instalatie container – generator de curent neintrerupt, baterie si instalatie de climatizare.

3. Instalatie centru tehnologic:

- 1 buc. instalatie de generare curent neintrerupt, cu protectie de supravoltaj

- 1 comutator principal in carcasa cu activare electronica

- 1 buc. conductor de supravoltaj Dehnguard

- 1 suport pentru instalatia de generare curent neintrerupt

- 1 adaptor SNM8

-1 unitate de siguranta si conexiune pentru instalatia de generare current neintrerupt

- 2 buc. instalatii de climatizare, fiecare cu putere de racire cu accesorii legate de system, precum de ex. teava de cupru, agent de racire, 20 m teava Kupa, sub – distributie clima cu sigurante automate H.S.

- cablaje de la comutatorul principal la USV

4. Instalatie modul 3:

Generator de current – Diesel – montat intr-un container izolat fonic, High Cube si rezervor pentru combustibil de rezerva .

-3 buc. instalatii generatoare de curent neintrerupt, montata intr-un container inclusiv baterie si instalatii de climatizare.

Din contractului de intretinere incheiat reiese ca cele patru instalatii enumerate anterior sunt amplasate si utilizate de SC C; o parte din instalatii sunt amplasate in containere metalice pozitionate pe platforme de beton langa halele de productie apartinand SC C iar o parte sunt pozitionate in interiorul cladirii acestei societati.

Pentru instalatiile descrise mai sus, X impreuna cu clientul efectueaza probe saptamanale si lucrarile de intretinere.

In plus X ofera service 24 ore si serviciu “on call” pentru indepartarea defectelor in urma apelului clientului sau dupa primirea SMS-ului.

Potrivit pct.II din Contract “Remuneratia pentru intretinerea instalatiilor mentionate mai sus precum si pentru serviciile conexe la locul in care sunt montate este de.. euro+ TVA”

Aceasta suma a fost majorata incepand cu data de 01.09.2010.

Alte lucrari de reparatii decat cele descrise in contractul de intretinere sunt prevazute in contractul...

Din raspunsul la Nota explicativa dat de reprezentantul legal al X rezulta ca echipamentele care fac obiectul contractului de intretinere sunt puse la dispozitia SC C de

societatea din Germania.

Pentru prestarile de servicii mai sus mentionate, societatea contestatoare, a emis facturi catre societatea din Germania, pe codul fiscal atribuit de autoritatile din Germania , aplicand taxarea inversa.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-instalatiile (generatoare de curent, UPS – uri, instalatii climatizare, etc) sunt racordate la reseaua electrica apartinand SC C, fapt mentionat si in Raspunsul nr. 3 aferent Notei explicative solicitate reprezentantului legal al societatii verificate;

-Proiectul de construire al inreinderii SC C cuprinde amplasarea unor astfel de instalatii, amplasarea fiind efectuata pe platforme de beton construite, care sa respecte toti parametrii necesari sustinerii unor astfel de instalatii; greutatea totala a unui container metalic pentru generator si UPS - uri cantareste aproximativ 20 – 25 tone iar rezervoarele de motorina au o capacitate intre 5 si 11 tone. Aceste informatii sunt prezentate in Nota explicativa solicitata reprezentantului legal al societatii verificate;

-instalatiile in cauza au rolul de a monitoriza o alimentare de retea electrica, asigurand si un control al caderii de tensiune precum si al sistarii energiei electrice prin punerea in functiune a echipamentelor UPS si generatoare de curent electric;

-ansamblu de instalatii nu sunt prevazute cu dispozitive precum roti sau alte dispozitive care sa le califice bunuri mobile, acestea facand parte din constructie, fiind indispensabile retelei electrice si implicit procesului de productie;

-din data de 01.03.2010 pana la data de 30.06.2013 nu au existat situatii in care instalatiile ce fac obiectul contractului de intretinere incheiat cu societatea din Germania, sa fie debransate de la sistemul electric, existand doar situatii in care acestea au fost imbunatatite si reparate functie de capacitatea centrului de productie apartinand SC C, ceea ce amplifica legatura practica directa cu bunul imobil.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca instalatiile care fac obiectul contractului de intretinere si reparatii incheiat de societatea contestatoare cu societatea din Germania sunt parte integranta din ansamblu imobilului apartinand SC C iar in conformitate cu prevederile art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.14 din Titlu VI alin.(2) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, locul prestarii serviciilor de intretinere in Romania respectiv locul unde este situat bunul imobil deoarece serviciile au fost prestate asupra instalatiilor aflate din incinta SC C.

In temeiul prevederilor art.126, art.137, si art.140 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra veniturilor obtinute din serviciile prestate si facturate catre societatea din Germania, pe perioada 2010-2013.

In drept, referitor la prestari de servicii art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , prevede:

“1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

La art.133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

(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;”

Potrivit pct.14 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.133 alin(4), aplicabila pe perioada 01.03.2010-31.11.2011, se prevede

“(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Pe lângă serviciile menționate la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;”

Din 01.01.2012, pct.14 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.133 alin(4), se modifica in sensul ca:

“(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:[...]

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

Din prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Prestarile de servicii efectuate in legatura directa cu bunuri imobile inclusiv acele servicii care au legatura suficient de directa cu bunurile respective au locul prestarii la locul unde este situat bunul imobil;

Prestari de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile sunt si serviciile

prestate de experti și agenti 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;

De asemenea, se reține că serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind printre altele și operațiuni precum lucrările de construcții-montaj, transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, curățare și demolare, efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum și orice operațiune ce se efectuează în legătură cu livrarea de bunuri mobile și încorporarea acestora într-un bun imobil astfel încât bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinația lor;

Cu privire la bunurile imobile precum și bunurile care rămân sau devin imobile, la art.537, art.538 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, se prevede:

-art.537

“Bunurile imobile

Sunt imobile terenurile, izvoarele și cursurile de apă, plantațiile prinse în rădăcini, construcțiile și orice alte lucrări fixate în pământ cu caracter permanent, platformele și alte instalații de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental, precum și tot ceea ce, în mod natural sau artificial, este încorporat în acestea cu caracter permanent.”

-art.538

“Bunurile care rămân sau devin imobile

(1) Rămân bunuri imobile materialele separate în mod provizoriu de un imobil, pentru a fi din nou întrebuințate, atât timp cât sunt păstrate în aceeași formă, precum și părțile integrante ale unui imobil care sunt temporar detașate de acesta, dacă sunt destinate spre a fi reîntegrate.

(2) Materialele aduse pentru a fi întrebuințate în locul celor vechi devin bunuri imobile din momentul în care au dobândit această destinație.”

Potrivit prevederilor legale enunțate sunt bunuri imobile prin natura lor terenurile, izvoarele și cursurile de apă, plantațiile prinse în rădăcini, construcțiile și orice alte lucrări fixate în pământ cu caracter permanent, platformele și alte instalații de exploatare a resurselor submarine situate pe platoul continental, precum și tot ceea ce, în mod natural sau artificial, este încorporat în acestea cu caracter permanent.

Obiectele pe care proprietarul le afectează unui bun imobil, fiind necesare pentru folosirea acestuia reprezintă bunuri imobile prin destinație.

De asemenea, materialele aduse pentru a fi întrebuințate în locul celor vechi devin bunuri imobile în momentul în care au dobândit această destinație.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

-serviciile de întreținere și mentenanță au fost prestate de societatea contestatoare asupra patru instalații electrice constând în generatoare de curent și stații UPS, după cum rezultă din Contractul de întreținere încheiat cu societatea din Germania;

Din contractul de întreținere reiese că cele patru instalații electrice sunt amplasate și utilizate de SC C; o parte din instalații sunt amplasate în containere metalice poziționate pe platforme de beton lângă halele de producție aparținând SC C iar o parte sunt poziționate în interiorul clădirii acestei societăți.

De asemenea se retine faptul ca, generatoarele de curent pentru a putea sa-si indeplineasca scopul pentru care au fost instalate sunt racordate la reseaua electrica a SC C.

Utilizarea instalatiilor care fac obiectul contractului de mai sus este bine determinat, ele avand scopul de a functiona permanent si in interdependenta cu instalatia electrica a S.C C si de a prelua eventualele defectiuni ale acesteia.

Mai mult, Proiectul de construire al inreinderii SC C cuprinde amplasarea unor astfel de instalatii, amplasarea fiind efectuata pe platforme de beton construite, care sa respecte toti parametrii necesari sustinerii unor astfel de instalatii.

Astfel, prin modul de utilizare generatoare de curent si statii UPS devin parte integrate din imobilul apartinand SC C.

Prin urmare, se retine ca generatoarele de curent si statii UPS sunt bunuri imobile prin destinatie, acestea avand rolul de a monitoriza o alimentare de retea electrica, asigurand si un control al caderii de tensiune precum si al sistarii energiei electrice prin punerea in functiune a echipamentelor UPS si generatoare de curent electric;

Potrivit prevederilor Codului civil mai sus enuntate, in categoria imobile prin destinatie sunt incluse obiectele pe care proprietarul le afecteaza unui bun imobil prin natura lui(teren cladire) acestea fiind necesare pentru folosirea sau exploatarea acestuia.

Se retine ca unitatea de productie (cladirea in sine) precum si toate echipamentele si utilajele industriale care functioneaza intr-o unitate de productie reprezinta bunuri imobile in acceptiunea Codului Civil.

In speta, asa cum am aratat si mai sus este vorba despre generatoare de curent si statii UPS care au scopul de a functiona permanent si in interdependenta cu instalatia electrica a S.C C si de a prelua eventualele defectiuni ale acesteia;

S.C C prin adresa precizeaza ca *"In lipsa acestor echipamente societatea poate produce dar exista mari riscuri de deteriorare a utilajelor din productie si a produselor noastre care pot fi afectate ireversibil de cea mai mica fluctuatie de tensiune din reseaua publica de alimentare cu energie electrica. Aceste echipamentene asigura calitate, stabilitate si siguranta in productie."*

Prin urmare constructia si dotarea acesteia cu echipamente necesare exploatarii (generatoare de curent si statii UPS) se considera ca formand o tranzactie unica in sensul taxei pe valoarea adaugata si care in ansamblu are ca obiect realizarea unei unitati de productie.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia o serie intreaga de bunuri, echipamente, utilaje de lucru, computere sunt conectate la reseaua electrica si sunt absolut necesare productiei, fara a fi bunuri imobile, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece echipamentele care fac obiectul serviciilor de intretinere prestate de X in baza contractului au functii de preluare a defectiunilor retelei electrice, prin aceste caracteristici ele au dobandit calitatea de parte componenta a acesteia. Echipamentele si utilajele care se conecteaza la reseaua electrica si care petenta sustine ca nu sunt bunuri imobile, necesita conectarea din perspectiva exclusiva de consumatori de energie elctrica necesara pentru buna lor functionare fara a fi parte integranta a retelei electrice, pe cand echipamentele care fac obiectul contractului de intretinere incheiat de petenta cu partenerul din Germania au contributii in functionarea conform standardelor a instalatiei electrice.

Acest aspect este confirmat si de faptul ca proiectul de constructie al fabricii apartinand SC C cuprinde amplasarea unor astfel de instalatii.

In contestatia formulata societatea contestatoare invoca in sustinere prevederile art.463 din forma veche a Codului civil precum si prevederile art.537 din Noul cod Civil unde legiuitorul a definit bunul imobil .

Conform art 463 din forma veche a Codului civil, sunt bunuri imobile prin destinatie "instrumentele necesare pentru exploatarea fierariilor, fabricilor de hârtie si altor uzine", astfel ca instalatiile electrice precum si orice imbunatatiri aferente acestora (orice tip de generatoare si aparate UPS utilizate in momentul aparitiei unor defectiuni ale retelei electrice) fac parte din categoria bunurilor imobile prin destinatie.

Dupa cum am aratat si mai sus la art.537 din noul Cod Civil sunt definite bunurile imobile prin natura lor (terenuri, cladiri) iar la art.538 din acelasi act normativ sunt definite bunurile imobile prin destinatie, in aceasta categorie fiind cuprinse obiectele pe care proprietarul le afecteaza unui bun imobil, fiind necesare pentru folosirea acestuia precum instalatii utilaje, echipamente etc.

De asemenea, potrivit pct.14 alin. (2) din H. G. 44 / 2004 cu modificarile si completarile ulterioare, serviciile legate de bunuri imobile cuprind lucrarile de constructii montaj , transformare, instalatii, reparatii, intretinere , curatare si demolare prin natura sa precum si orice operatiune care se efectueaza in legatura cu un bun imobil, astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin destinatie.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia generatoarele de curent electric asupra carora s-au prestat serviciile nu sunt bunuri imobile nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care potrivit prevederilor legale enuntate toate echipamentele si utilajele industriale care functioneaza intr-o unitate de productie reprezinta bunuri imobile prin destinatie.

Din motivele prezentate nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatiile petentei cu privire la temeiurile de drept invocate (art 7, alin 1, art 133, alin 4, lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , titlul VI, punctul 14 alin 2, lit k), titlul VI, punctul 14 alin. 3, lit f) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) deoarece generatoarele asupra carora au fost prestate serviciile sunt parte din bunul imobil acestea fiind amplasate, o parte in containere metalice positionate pe platforme de beton langa halele de productie iar o parte sunt positionate in interiorul cladirii si utilizate de SC C.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere prevederile legale anterior enuntate precum si documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca prestarile de servicii efectuate in baza Contractelor de intretinere, service si servicii pentru generatoare de curent-Diesel care au ca obiect intretinerea, verificarea, inspectarea si mentenanta a patru generatoare de curent amplasate si utilizate de SC C si care potrivit prevederilor legale enuntate sunt bunuri imobile prin destinatie, au locul prestarii in Romania respectiv locul unde este situat bunul imobil.

In consecinta avand in vedere prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

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

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană

impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

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

si intrucat in speta sunt indeplinite cumulativ aceste conditii , respectiv operatiunile in cauza reprezinta prestari de servicii , in sfera taxei, efectuate cu plata, locul prestarii serviciilor, asa cum s-a retinut mai sus este Romania iar prestarea serviciilor a fost realizata de o persoana impozabila si rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2) din actul normativ mai sus mentionat, se retine ca prestarile de servicii in cauza reprezinta operatiuni taxabile in Romania.

In conformitate cu prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

Iar potrivit prevederilor art.140 din acelasi act normativ :

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.(text valabil pana la data de 30.06.2010) “

Din 01.07.2010

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Potrivit art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(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.”

Prin urmare se retine ca persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este X care a realizat operatiuni impozabile in Romania respectiv a prestat servicii pentru societatea din Germania in legatura cu un bun imobil situat pe teritoriul Romania.

Baza impozabila privind TVA o reprezinta contravaloarea serviciilor facturate catre societatea din Germania respectiv suma inregistrata in evidentele contabile, pentru care organul de inspectie fiscala a colectat TVA aplicand cota standard de 19 % respectiv 24 % conform prevederilor legale enuntate.

In concluzie, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei precum si prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit locul prestarii serviciilor ca fiind Romania si au colectat suplimentar TVA aferenta serviciilor prestate si facturate catre societatea din Germania in baza Contractelor de intretinere, service si servicii pentru generatoare de curent-Diesel, astfel ca potrivit prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si

completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, care dispune:

“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;”

se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere și implicit cu privire la TVA respinsă la rambursare și TVA stabilită suplimentar de plată.

În ceea ce privesc accesoriile stabilite prin Decizia de impunere, contestate de societate menționăm:

Dobanzile și penalitățile de întârziere, au fost calculate asupra TVA de plată, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală și reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Având în vedere că dobanzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit de plată iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA colectată care a dus la stabilirea TVA de plată, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” se va respinge contestația ca neîntemeiată și cu privire la dobanzile aferente TVA și penalitățile de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X înregistrată la D.G.R.F.P, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.