

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 221 din 29 iunie 2015**

Cu adresa nr. ..../....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **P.F.A. X** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .... din ....2014* emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014.

P.F.A. X are sediul profesional declarat în ....., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .... și are codul unic de înregistrare nr. .... Activitatea principală desfășurată de P.F.A. X este "*Repararea de mașini*" - cod CAEN 3312.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile** prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile contestatarului sunt următoarele:**

*"[...] În perioada trimestrul I - trimestrul III 2011 P.F.A. X a realizat prestări de servicii intracomunitare către client E SA cu sediul în Grecia ....., înregistrată în registrul operatorilor intracomunitari sub nr. EL.....*

*Contrar prevederilor art.126 alin. 1 și art. 133 alin. 2 din Codul fiscal, prestările de servicii efectuate în perioada februarie - septembrie 2011 către E SA, au fost considerate de organul de inspecție fiscală, operațiuni impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.*

*Organul de inspecție fiscală, așa cum rezultă din cele înscrise în actele de control, a considerat că prestările de servicii, efectuate în perioada februarie - septembrie 2011 către E SA din Grecia, sunt operațiuni impozabile limitându-se doar la o singură condiție din cele prevăzute la art. 126 alin 1 din Codul fiscal respectiv cea menționată la lit. a. Astfel organul de inspecție fiscală nu a ținut cont că din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ toate condițiile prevăzute la articol 126 alin 1 din Codul fiscal [...].*

*Având în vedere prevederile art.126 alin.1 și art. 133 alin. 2 din Codul fiscal rezultă că serviciile prestate de P.F.A. X în perioada februarie septembrie 2011 către E SA nu sunt operațiuni impozabile în România din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.*

*Neînregistrarea la timp atât în scopuri de TVA cât și în Registrul operatorilor intracomunitari nu sunt condiții pentru a considera că serviciile prestate în perioada februarie - septembrie 2011 către E SA sunt operațiuni din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. [...]."*

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014** încheiat de reprezentanții A.J.F.P.

- Inspecție Fiscală la P.F.A. X din ....., s-au stabilit următoarele:

*"[...] Constatări privind Taxa pe valoarea adăugată [...]*

*În urma verificării actelor și documentelor financiar contabile, aferente perioadei ianuarie - decembrie 2010, respectiv registrul jurnal de încasări și plăți, documente privind prestările de servicii efectuate, s-a constatat că P.F.A. X a depășit în luna decembrie 2010 plafonul de scutire de la plata TVA, pentru întreprinderi mici, de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei [...].*

*Față de acest fapt, în conformitate cu prevederile art.153, alin.(1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins și depășit plafonul de scutire, respectiv până la data de 10 ianuarie 2011, să se*

înregistreze în scopuri de TVA la organul fiscal competent, urmând ca de la data de 01.02.2011 să-i fie atribuită calitatea de plătitor de TVA. [...]

*Taxa pe valoarea adăugată colectată*

Pentru perioada februarie 2011 - iunie 2014, la control s-a constatat că P.F.A. X nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de ..... lei, aferentă operațiunilor impozabile cu cota standard de 24%, aplicate unei baze impozabile realizată din prestările de servicii efectuate în sumă totală de ..... lei [...].

*Taxa pe valoarea adăugată de plată*

Urmare verificării efectuate, aferentă perioadei februarie 2011 - iunie 2014, conform art.150, alin.(1), lit.a), art.157, alin.(1) și art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ..... lei (anexa nr.3).

Pentru TVA de plată, stabilită la control în sumă de ..... lei, au fost calculate, până la data de .....2014, potrivit prevederilor art.119, alin.(1), art.120, alin.(2), alin.(7) și art.120<sup>1</sup>, alin.(2) din O.G. nr.92/2003 - republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii totale în sumă de ..... lei [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat de către P.F.A. X din .....

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2010 P.F.A. X a înregistrat cumulativ o cifră de afaceri în sumă de .... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (echivalentul a **119.000 lei**) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10 ianuarie 2011.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna decembrie 2010), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna februarie 2011 și până la data de 30 iunie 2014, rezultând TVA colectată în sumă de .... lei prin aplicarea cotei standard de TVA asupra veniturilor realizate din prestări servicii (.... lei x 24%), fără a se da drept de deducere pentru TVA deductibilă, rezultând TVA de plată în sumă totală de ..... lei.

Au fost avute în vedere prevederile art. 134, art. 150 alin.(1) lit.a), art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(6), art.153 alin.(1) lit.b) și art. 157 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.23 alin.(2), pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent TVA de plată în sumă de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ..... lei (.... lei + ..... lei).

\* P.F.A. X **contestă parțial** obligațiile de plată înscrise în Decizia de impunere nr. ..../.....2014, respectiv contestă obligația de plată în sumă de ..... lei reprezentând TVA de plată - .... lei și accesorii aferente - ..... lei (.... lei + .... lei), sustinând următoarele:

- în perioada februarie - septembrie 2011 a prestat servicii intracomunitare pentru beneficiarul E SA cu sediul în Grecia, societate înregistrată în registrul operatorilor intracomunitari.

- conform prevederilor art.126 alin.(1) și art.133 alin.(2) din Codul fiscal, serviciile prestate beneficiarului din Grecia nu sunt operațiuni impozabile în România din punct de vedere al TVA.

- neînregistrarea la timp, atât în scopuri de TVA cât și în Registrul operatorilor intracomunitari, nu sunt condiții pentru a considera că serviciile prestate beneficiarului din Grecia sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Precizăm că nu se contestă constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la depășirea plafonului de scutire și obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA, și nu se contestă modul de calcul al TVA de plată, motivul contestației fiind acela că prestările de servicii efectuate pentru beneficiarul E SA cu sediul în Grecia nu sunt operațiuni impozabile în România.

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă următoarele:

**În fapt**, în perioada verificată P.F.A. X a prestat servicii de reparații și/sau intervenții service pentru repararea echipamentelor de print digital, promovarea produselor și a serviciilor, identificarea potențialilor clienți, în baza contractelor încheiate cu P SA, E SA și A S.R.L..

Din explicațiile furnizate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, P.F.A. X este specializată în sectorul suportului tehnic pentru echipamente de tipar și a prestat servicii de reparații și/sau intervenții service pentru repararea echipamentelor/utilajelor industriale de tipar digital aflate la diverși agenți economici cu sediul în România, beneficiari al lucrărilor prestate fiind partenerii contractuali ai persoanei fizice autorizate, respectiv P SA din Grecia, E SA din Grecia și A S.R.L. din România.

**În drept**, legislația în vigoare în perioada analizată precizează următoarele:

- **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.126. - Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile 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).

Art. 133. - Locul prestării de servicii [...]

(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 [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare:

"2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit. a)-d) nu este îndeplinită.

13. (1) [...] 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)-(8) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4)-(8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).

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: [...]

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

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, în cazul prestărilor de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind și operațiuni precum: întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr.3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, definesc imobilizările corporale astfel:

"92. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

93. - (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; [...]."

În lumina acestor prevederi, echipamentele/utilajele industriale de tipar digital se califică drept bunuri imobile, întrucât sunt afectate unui bun imobil prin natura sa (clădire), fiind necesare în activitatea productivă / de prestare servicii. De asemenea, practica judiciară apreciază ca fiind bunuri imobile prin destinație echipamentele și utilajele industriale.

Legislația fiscală introduce concepte din Cod civil, printre care și acelea de "*bun imobil prin natura sa*" și "*bun imobil prin destinația sa*". Astfel, potrivit Codului civil, în categoria imobilelor prin destinație sunt incluse obiectele care sunt afectate unui bun imobil prin natura lui (teren sau clădire), fiind necesare pentru folosirea sau exploatarea acestuia. Astfel, se reține că în accepțiunea Codului Civil și implicit în accepțiunea Codului fiscal, echipamentele și utilajele industriale reprezintă bunuri imobile.

În speța de față, P.F.A. X a prestat servicii de reparații și/sau intervenții service pentru repararea unor echipamente/utilaje industriale de print digital, respectiv a prestat servicii în legătură cu bunuri imobile.

În acest caz, pentru stabilirea locului prestării serviciilor prevalează excepția prevăzută la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, așa cum precizează art. 13 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, respectiv locul prestării serviciilor efectuate în legătură cu bunurile imobile este locul unde sunt situate aceste bunuri.

Întrucât bunurile imobile care au făcut obiectul serviciilor prestate de P.F.A. X sunt situate pe teritoriul României, rezultă că locul prestării serviciilor este în România, indiferent de statutul beneficiarului (persoană impozabilă / neimpozabilă, stabilită / nestabilită pe teritoriul Comunității).

Astfel, sunt îndeplinite cumulativ cele patru condiții prevăzute la art. 126 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citat, drept pentru care serviciile prestate de P.F.A. X sunt operațiuni impozabile în România.

Conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în interiorul țării este constituită 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*".

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că TVA în sumă de ..... lei colectată suplimentar la inspecția fiscală prin aplicarea cotei standard de TVA (24%) asupra veniturilor încasate de contribuabil în perioada februarie 2011 - septembrie 2011 de la beneficiarul E SA din Grecia, pentru servicii efectuate în legătură cu bunuri imobile situate pe teritoriul României, este legal datorată bugetului general consolidat.

De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", sunt legal datorate bugetului general consolidat și dobânzile în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ..... lei aferente TVA de plată în sumă de ..... lei, acestea fiind calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de P.F.A. X pentru suma totală de ..... lei reprezentând TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei).

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de X din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din .....2014 emisă de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

## **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de .... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**