



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 201 / 29.06.2015
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL- Sediul fix din com..X., jud..X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr. A_SLP 868/30.04.2015

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./24.04.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 868/30.04.2015, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL- Sediul fix**, din com..X., jud..X., cod de înregistrare fiscală .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F–BV .X./16.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–BV .X./16.12.2014, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., și are ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

De asemenea, .X. SRL- Sediul fix contestă parțial și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./16.12.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X..

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de

data comunicării Deciziei de impunere nr.F–BV .X./16.12.2014 respectiv data de 05.01.2015, conform confirmării de primire a titlului de creanță menționat mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., respectiv 05.02.2015 potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de .X. SRL-Sediu fix.

I. .X. SRL-Sediu fix contestă Decizia de impunere nr.F-BV .X./16.12.2014 și parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./16.12.2014, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./16.12.2014, de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precizând faptul că este o societate de drept italian, înregistrată fiscal și din punct de vedere al TVA în Italia, care a fost înregistrată în mod eronat în scopuri de TVA, din oficiu, de către Serviciul Fiscal Orășenesc .X., cu nerespectarea procedurii de înregistrare din oficiu, în scopuri de TVA, prevăzută la capitolul II din Anexa 1 la OPANAF nr.3331/2013 pentru aprobarea procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și modelul și conținutul unor formulare, cu completările și modificările ulterioare și a condițiilor de fond pentru îndeplinirea condițiilor pentru înregistrarea în scopuri de TVA prevăzute la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

- anterior comunicării deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA i-a fost comunicat avizul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./07.10.2014;

- a fost înregistrată din oficiu, în scopuri de TVA fără a fi notificată, conform pct.1 din secțiunea 1 din cap.II al OPANAF nr.3331/2013 și fără a-i fi comunicată decizia privind înregistrarea din în scopuri de TVA, din oficiu, așa cum se prevede la pct.10 din secțiunea 1 din cap.II din același ordin, decizia fiind eliberată în data de 10.11.2014 la solicitarea societății.

Societatea menționează că, în luna iulie 2013, a încheiat cu .X. SPA din .X. Italia (denumită în continuare .X.) două contracte pentru realizarea a două parcuri fotovoltaice pe teritoriul României, în județul .X., respectiv:

- contractul nr..X./19.07.2013 pentru realizarea unei instalații fotovoltaice de 17MWp în .X. și,

- contractul nr..X./19.07.2013 pentru realizarea unei instalații fotovoltaice de 5 Mwp în .X.,

în realizarea cărora a avut calitatea de general contractor, subcontractând la rândul său subcontractori care au preluat integral obligațiile prevăzute de cele două contracte menționate mai sus, furnizând întreaga bază tehnică și umană necesare pentru realizarea celor două instalații fotovoltaice.

În continuare, societatea a prezentat o situație tabelară (distinct pentru fiecare contract) privind lucrarea contractată de .X. SRL cu .X., subcontractorul acesteia, numărul contractului încheiat de .X. cu subcontractorul și rubrica "Observații" în care a descris lucrările aferente, precizând totodată că toate contractele amintite în situația prezentată, facturile și situațiile de lucrări aferente au fost anexate contestației formulate împotriva deciziei nr..X./12.08.2014 privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA și puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

Societatea susține că din analiza modului în care a subcontractat integral obligațiile asumate prin cele două contracte, rezultă că nu a fost prezentă pe teritoriul României și nu a dispus de "suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile", așa cum este precizat la art.125¹ din Codul fiscal, prin urmare aceasta nu a dispus pe teritoriul României de un sediu fix, nefiind astfel obligată a se înregistra în scopuri de TVA în România.

În plus, societatea precizează că nu a efectuat pe teritoriul României operațiuni pentru care ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art.153 alin.(5) din Codul fiscal sau operațiuni pentru care, conform art.153 alin.(4) din Codul fiscal avea posibilitatea să opteze pentru înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv nu a efectuat achiziții sau livrări intracomunitare, importuri de bunuri sau operațiuni din tipul celor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) sau lit.f).

.X. SRL susține că deși a formulat o cerere către organele de inspecție fiscală de a suspenda inspecția fiscală până la soluționarea contestației formulată împotriva deciziei privind înregistrarea, din oficiu,

în scopuri de TVA, arătând faptul că modul de soluționare poate influența rezultatele inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a decis să continue controlul, stabilind măsuri și sume suplimentare de plată în mod prematur și nefondat în detrimetrul stabilirii stării de fapt fiscale.

Societatea precizează că în analiza dispunerii de un sediu fix pe teritoriul României, organele de inspecție fiscală au considerat următoarea clauză, care se regăsește în mod identic în cele două contracte încheiate între .X. și .X. SRL ca o probă suficientă pentru a demonstra existența unui sediu fix: *“Furnizorul declară că dispune de modul de organizare, de echipamentele și de personalul necesar pentru a garanta acuratețea și execuția corespunzătoare a furnizării și a documentației aferente, în conformitate cu criteriile stabilite de procedurile de calitate”*.

Astfel, societatea consideră că, chiar dacă în contractele încheiate de .X. SRL cu .X. există o astfel de clauză, organul de inspecție fiscală trebuia să respecte prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, respectiv să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra împrejurărilor edificatoare în cauză și prin urmare să aibă în vedere toată documentația pusă la dispoziție și anume: contractele prin care au fost subcontractate lucrările la cele două instalații fotovoltaice, facturile și situațiile de lucrări aferente din care rezultă elocvent că .X. SRL nu a dispus de mijloace necesare realizării celor două centrale fotovoltaice, dar mai ales faptul că aceeași declarație o dau și subcontractorii .X. SRL în contractele încheiate pentru subcontractarea lucrărilor de construcții, cum ar fi cele două contracte dintre .X. SRL și .X. SRL, oferta de la .X. SRL, ofertele de la .X. SRL, contractul cu .X. SRL.

Societatea redă prevederi din contractele încheiate cu subantreprenorii săi și formulează concluzia potrivit căreia obligația în termeni comerciali de “a dispune”, a fost transferată de la .X. SRL către subcontractorii săi. Astfel, .X. SRL a asigurat față de clientul său .X., mijloacele necesare realizării lucrărilor la cele două instalații fotovoltaice prin intermediul subcontractorilor săi, fără a dispune de mijloace tehnice și umane pentru efectuarea acestor lucrări. Prin urmare, starea de fapt fiscală constă în faptul că .X. SRL nu a dispus și nu dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile, așa cum prevede art.125^{^1} alin.(2) lit.b) din Codul fiscal în definirea sediului fix.

.X. SRL redă definiția din DEX a verbului “a dispune” ca având semnificația de “a avea la dispoziție, a avea posibilitatea de a utiliza ceva sau pe cineva după propria dorință” și susține faptul că nu a avut la dispoziție și nu a avut posibilitatea de a utiliza după propria dorință subcontractorii săi, mijloacele materiale sau personalul acestora.

Societatea consideră că interpretarea dată de organele de inspecție fiscală noțiunii de “a dispune” de mijloace tehnice și umane, dar și de “a dispune” de subcontractori, duce la concluzia greșită, conform căreia, orice intermediar sau general contractor nestabilit în România, care subcontractează lucrările sau serviciile pe teritoriul României cu persoane impozabile române, ar dispune de mijloace materiale și umane în România și, prin urmare, ar avea un sediu fix în România, având obligația de a se înregistra în scopuri de TVA.

Totodată, societatea subliniază faptul că nu a închiriat utilaje, instalații și nici nu a încheiat contracte cadru de colaborare continuă cu furnizorii prezenți în România, care ar putea crea premisele dispunerii de mijloace tehnice sau umane.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au interpretat prezența ocazională pe șantierele din România a unui angajat al .X. SRL Italia ca reprezentând suficiente mijloace umane pentru realizarea regulată a lucrărilor la cele două centrale fotovoltaice și au concluzionat că aceasta dispune în România de un sediu fix.

De asemenea, societatea susține faptul că domnul .X., angajat al .X. SRL Italia, fără funcții de conducere sau de coordonare și supraveghere a șantierelor, așa cum rezultă din contractul de muncă al acestuia, a avut o prezență ocazională în România, iar atribuțiile sale au fost limitate la constatarea stării de avansare a lucrărilor și comunicarea ulterioară către persoanele competente din cadrul .X. SRL Italia, iar o mare parte din timpul de ședere în România a acestuia a fost dedicat unor acțiuni care nu au legătură cu cele două șantiere de la .X. și .X., aceste acțiuni fiind cele de identificare a unor noi oportunități de lucrări în România, cum ar fi solicitări de informații și alte activități auxiliare acestora.

Referitor la achizițiile de bunuri efectuate de .X. SRL în România, respectiv panouri prefabricate, cabluri de 20 kv, șaibe pentru reparații, motounealtă .X., media convertor, diverse unelte de mână, diverse materiale, societatea arată că fiecare dintre acestea s-au achiziționat pentru a fi puse la dispoziția subcontractorilor și subliniază faptul că achiziția acestor bunuri de mică valoare nu presupune un sediu fix în sensul art.125¹ alin.(2) lit.b) din Codul fiscal.

Prin urmare, societatea consideră că întrucât nu a fost stabilită în România printr-un sediu fix, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art.150 alin.(6) din Codul fiscal.

Societatea menționează faptul că organele de inspecție fiscală și-au creat premisele impozitării la .X. SRL, dând exemplu o frază pe care a preluat-o parțial din răspunsul formulat la Notificarea din data de 10.11.2014, potrivit căreia locul de prestare al acestor operațiuni este în România, în condițiile în care sensul frazei din răspunsul formulat de societate este total diferit, respectiv faptul că în analiza TVA trebuie ținut cont nu numai de locul prestării serviciilor ci și de cine este persoana obligată la plata taxei, care nu este în mod obligatoriu prestatorul/vânzătorul, subliniind faptul că în cazul de față, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul.

După această expunere, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile desfășurate de .X. SRL în România au locul prestării în România, și prin urmare pentru toate cele 13 facturi emise fără TVA, în perioada august 2013-septembrie 2014, către .X.-sediul fix, care privesc cele două centrale fotovoltaice din România ar fi trebuit colectată TVA, în condițiile în care potrivit prevederilor legale, .X. SRL nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România, iar pentru operațiunile economice realizate de aceasta pe teritoriul României, persoana obligată la plata TVA este beneficiarul, .X., acesta fiind înregistrat în scopuri de TVA în România.

Referitor la accesoriile aferente TVA, societatea susține că întrucât nu trebuia înregistrată în scopuri de TVA în România, iar pentru operațiunile desfășurate pe teritoriul României nu trebuia să colecteze TVA și să plătească la buget TVA, toate accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar nu sunt datorate, fiind stabilite în baza unei creanțe fiscale inexistente, motiv pentru care societatea consideră că actele administrativ fiscale prin care acestea au fost stabilite trebuie anulate.

Cu privire la TVA deductibilă, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au reținut faptul că dreptul societății de deducere a TVA de pe facturile furnizorilor întocmite anterior înregistrării în scopuri de TVA era condiționat de înscrierea pe aceste facturi a tuturor elementelor prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și de elementele de identificare ale sediului fix.

Societatea consideră "măsura" ca fiind excesivă și nefondată, întrucât organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de

prevederile art.145 alin.(4) din Codul fiscal și de prevederile Normelor metodologice de aplicare a acestora.

În ceea ce privește măsura 1.1. din Dispoziția nr..X./13.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv corectarea de către .X.– Sediul fix .X. a documentelor emise de către .X. SRL din Italia, pentru operațiunile identificate ca având beneficiar .X.– Sediul fix .X., în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că măsura nu are obiect, ca o consecință a faptului că nu trebuia să colecteze TVA pentru aceste operațiuni.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X., au efectuat la .X. SRL- Sediul fix o inspecție fiscală parțială în ceea ce privește TVA aferentă perioadei 01.07.2013-30.09.2014, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X./16.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BV .X./16.12.2014 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./16.12.2014, contestate.

Cu prilejul acțiunilor de inspecție fiscală realizate la alți contribuabili, organele de inspecție fiscală au identificat persoane impozabile române care au fost beneficiari ai lucrărilor de investiții pentru construirea a două centrale fotovoltaice în România, jud. .X., după cum urmează:

- SC .X. SRL: centrală fotovoltaică de 5 MWP din localitatea .X., proiect derulat în baza autorizației de construire nr..X./21.11.2012 eliberată de Primăria Comunei .X.;

- SC .X. SRL: centrala fotovoltaică de 17 MWP din localitatea .X., proiect derulat în baza autorizației de construire nr..X./16.12.2012 emisă de Consiliul Județean .X. pe numele SC .X. SRL.

Pentru materializarea acestor obiective investiționale pe teritoriul României, SC .X. SRL și SC .X. SRL au încheiat următoarele contracte:

- pentru centrala fotovoltaică de 5 MWP din localitatea .X. s-a încheiat în data de 13.07.2013 „Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire „la cheie” pentru instalație

fotovoltaică .X., între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și .X., în calitate de contractant;

- pentru centrala fotovoltaică de 17 MWP din localitatea .X. s-a încheiat în data de 13.07.2014 „Contractul pentru proiectare, achiziție, construire și dare în exploatare și pornire „la cheie” pentru instalație fotovoltaică .X.”, între SC .X. SRL în calitate de beneficiar și .X., în calitate de contractant.

Pentru realizarea concretă a obiectivului celor două contracte de mai sus, .X. a subcontractat la rândul său lucrările angajate prin contractele încheiate cu beneficiarii SC .X. SRL și SC .X. SRL, cu alți operatori economici din România și din Comunitate. Astfel a fost identificat pentru .X., partenerul direct .X. SRL din Italia.

Ulterior datei de 13.07.2013 când au fost încheiate contractele între SC .X. SRL și .X., respectiv SC .X. SRL și .X., acesta din urmă a lansat în data de 19.07.2013 către .X. SRL următoarele comenzi pentru realizarea celor două centrale fotovoltaice din România, ai căror beneficiari sunt SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, respectiv: comanda nr..X. PA/19.07.2013 a .X. în atenția .X. SRL și comanda nr..X. PA/19.07.2013 a .X. în atenția .X. SRL.

Aceste comenzi principale au fost urmate de comenzi suplimentare: comanda nr..X. PA1/08.11.2013, comanda nr..X. PA1/08.11.2013, comanda nr..X. PA2/16.05.2014, comanda nr..X. PA2/16.05.2014 ale .X. în atenția .X. SRL, privind lucrările suplimentare pentru executarea celor două centrale fotovoltaice.

La rândul său, societatea .X. SRL din Italia, pentru a realiza aceste lucrări de construcții montaj a celor două centrale fotovoltaice în România, județul .X., localitățile .X., respectiv .X., a încheiat contracte de subantrepriză, astfel:

- contractul de subantrepriză pentru realizarea unei instalații de generare fotovoltaică de 17 MW la .X., client .X. din data de 08.08.2013 încheiat între .X. SRL cu sediul în .X., Italia, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL cu sediul în .X. în calitate de subantreprenoare;

- contractul de subantrepriză pentru realizarea unei instalații de generare fotovoltaică de 5 MW la .X., client .X. din data de 08.08.2013 încheiat între .X. SRL cu sediul în .X., Italia, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL cu sediul în .X. în calitate de subantreprenoare.

Alături de aceste contracte, organele de inspecție fiscală au identificat:

- contractul de asistență tehnică nr..X./01.09.2013 încheiat între .X. SRL cu sediul în .X., Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de executant;

- ofertă pentru executarea lucrărilor civile pentru șantierul din .X., jud..X., lansată de SC .X. SRL .X. și confirmată de .X. SRL;

- contractul de prestări servicii pentru pază și protecție nr..X./10.10.2013 și actul adițional nr.1 la contractul încheiat între .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de prestator;

- contractul de prestări servicii nr..X./19.08.2013 încheiat între .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de prestator;

- operațiuni pe relația SC .X. SRL, în calitate de furnizor și .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar, în baza următoarele oferte:

- nr..X./06.08.2013 pentru execuție lucrări civile șantier .X.:

- oferta nr..X./26.08.2013 pentru șantier FV .X.;

- oferta nr..X./26.08.2013, oferta nr..X./ 29.08.2013, oferta nr..X./02.09.2013, oferta nr..X./18.09.2013, oferta nr..X./18.09.2013 pentru șantier .X., lansate de SC .X. SRL și confirmate de .X. SRL, în legătură cu diverse lucrări la cele două șantiere din localitățile .X. și .X..

În calitate de persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL Italia s-a implicat direct în realizarea lucrărilor de construcții montaj a celor două centrale fotovoltaice din România, și încă de la acceptarea acestora, societatea a avut în vedere posibilitatea de a subcontracta alți furnizori. În mod concret, .X. SRL Italia a hotărât să utilizeze subantreprenori din România pentru a realiza lucrările angajate prin comenzile lansate de .X. din Italia. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a fost maniera de lucru prin care .X. SRL din ales să execute lucrările pentru a asigura furnizarea „la cheie” a celor două centrale fotovoltaice în România. În calitate de persoană impozabilă cu sediul în afara României, .X. SRL din Italia, prin maniera în care a intervenit în realizarea celor două obiective investiționale având ca beneficiari finali pe SC .X. SRL și SC .X. SRL, a participat la realizarea acestor lucrări, prin achizițiile efectuate de la furnizori interni din România, asigurându-și astfel resursele materiale, tehnice și umane necesare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că toate serviciile de pregătire, coordonare, execuție a lucrărilor de construcții

pentru materializarea celor două obiective: centrală fotovoltaică de 5 MWP din localitatea .X. respectiv 17 MWP din localitatea .X., județul .X., sunt servicii efectuate în legătură cu bunuri imobile situate pe teritoriul României și în consecință locul de prestare a acestor servicii este în România, potrivit prevederilor art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului VI pct.14 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, iar operațiunile derulate de .X. SRL din Italia, pe teritoriul României, sunt impozabile în România din punct de vedere al TVA, potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, în calitate de persoană impozabilă cu sediul activității economice în afara României, .X. SRL din Italia, stabilită în România ca sediul fix, avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în România, înainte de realizarea activităților economice de la respectivul sediul fix, potrivit prevederilor art.153 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. În situația analizată, constatând că .X. SRL, persoană impozabilă cu sediul activității economice în Italia, nu a îndeplinit această obligație, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA al acestui contribuabil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de .X. SRL din Italia către .X. din Italia-Sediul fix .X., reprezintă acte subsecvente comenzilor nr..X./19.07.2013 și nr..X./19.07.2013 ale .X. Italia în atenția .X. SRL, a contractelor încheiate de SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL din România cu .X. Italia având ca obiectiv lucrări de construcții montaj centrale fotovoltaice, în România. Aceste facturi au fost emise având înscris codul de TVA: IT .X., în condițiile în care .X. SRL din Italia ar fi trebuit să taxeze serviciile cu cota aplicabilă în conformitate cu legile române, fiind persoana obligată la plata taxei, întrucât nu a avut o prezență și o implicare ocazională în România pentru realizarea lucrărilor de construcții, ci a dispus în România de suficiente resurse tehnice și materiale cu care să execute respectivele lucrări, îndeplinind condițiile pentru a fi stabilită în România ca sediu fix, prevăzute de art.125¹ alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept consecință, în conformitate cu prevederile art.7 pct.16, art.125¹ alin.(1) pct.3 și alin.(2) lit.b), art.126, art.129 alin.(1) și alin.(2), art.133 alin.(4) lit.a), art.150 alin.(1), art.153 alin.(2) lit.c) pct.2, art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VI, pct.7 alin.(1) și alin.(2), pct.14 alin.(1) și alin.(2) și pct.66 alin.(13) și alin.(14) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.5 alin.(1), art.6, art.7 alin.(2), art.14, art.16, art.17 alin.(1) și alin.(2), art.21 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, întrucât operațiunile privind lucrările de investiții pentru construirea a două centrale fotovoltaice în România, jud. .X., sunt impozabile în România din punct de vedere al TVA și acestea nu au fost facturate corespunzător către beneficiarul .X.–sediul fix .X., organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția nr..X./16.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin care au dispus societății corectarea documentelor emise pentru beneficiarul .X.–sediul fix .X., în conformitate cu prevederile art.159 alin.(1) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

A) Aspecte procedurale:

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia deși a formulat o cerere de suspendare a inspecției fiscale până la soluționarea contestației formulate împotriva deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA nr..X./12.08.2014, arătând faptul că modul de soluționare poate influența rezultatele inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a decis să continue controlul, stabilind măsuri și sume suplimentare de plată în mod prematur și nefondat, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea

favorabilă a contestației întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- la data de 12.08.2014 a fost emisă Decizia nr..X. privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a .X. SRL, sediu fix .X., comunicată societății prin publicitate conform anunțului colectiv nr..X./25.08.2014, anexat în copie la dosarul cauzei, conform căruia „*actele administrativ fiscale se consideră comunicate în termen de 15 zile de la data anunțului*”, respectiv data de 08.09.2014

- la data de 07.10.2014 a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.F-BV .X. prin care societatea a fost informată de începerea în data de 17.10.2014 a inspecției fiscale parțiale privind TVA pentru perioada 01.07.2013 – 30.09.2014,

- la data de 24.10.2014, prin adresa înregistrată la AJFP .X. sub nr..X., inspecția fiscală a fost amânată la cererea contribuabilului până la data de 10.11.2014, așa cum rezultă din Nota privind amânarea inspecției fiscale nr..X./27.10.2014 încheiată în acest sens,

- la data de 10.11.2014, prin adresa înregistrată la AJFP .X. Inspecție Fiscală sub nr..X., mandatară .X. SRL, sediu fix .X., solicită „*suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 11.11.2014, până la soluționarea contestației împotriva deciziei privind înregistrare în scopuri de TVA*”;

- la data de 11.11.2014 , prin adresa nr..X. AJFP .X. Inspecție Fiscală a comunicat societății că „*suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 11.11.2014 nu se justifică*” întrucât decizia privind înregistrare în scopuri de TVA a fost comunicată cu respectarea prevederilor legale, prin urmare „*acțiunea de inspecție fiscală începută în data de 10.11.2014 este în curs de desfășurare*”,

- la data de 09.12.2014, .X. SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de înregistrare în scopuri de TVA nr..X./12.08.2011 , înregistrată la Serviciul Fiscal Orășenesc .X. sub nr..X..

- la data de 14.01.2015 a fost emisă de către AJFP .X. Decizia nr. .X. privind soluționarea contestației formulată de societate, prin care s-a dispus respingerea acesteia ca nedepusă în termen.

Prin adresa nr..X./10.06.2015, AJFP .X. a comunicat direcției noastre că împotriva Deciziei nr. .X./14.01.2015 societatea nu a formulat acțiune în contencios administrativ.

În aceste condiții nu se justifică solicitarea societății mai sus menționată.

B) Aspecte de fond:

1) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. SRL din Italia, avea obligația colectării TVA pentru facturile emise în perioada august 2013-septembrie 2014 reprezentând prestări de servicii în legătură cu bunuri imobile situate pe teritoriul României, respectiv construirea a două centrale fotovoltaice în județul .X., în condițiile în care societatea a dispus pe teritoriul României de resurse necesare materializării în fapt a serviciilor, îndeplinind condițiile pentru a fi stabilită în România, ca sediu fix.

În fapt, pentru a realiza lucrările de construcții montaj a două centrale fotovoltaice în România, județul .X., având ca beneficiari finali pe SC .X. SRL și SC .X. SRL, ce au făcut obiectul comenzilor nr..X./19.07.20113 și nr..X./19.07.2013 ale .X. în atenția .X. SRL, aceasta din urmă a hotărât să utilizeze subantreprenori din România.

Astfel, s-au încheiat următoarele:

- contractul de subantrepriză pentru realizarea unei instalații de generare fotovoltaică de 17 MW la .X., client .X. din data de 08.08.2013 încheiat între .X. SRL din Italia, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL cu sediul în .X. în calitate de subantreprenoare;

- contractul de subantrepriză pentru realizarea unei instalații de generare fotovoltaică de 5 MW la .X., client .X. din data de 08.08.2013 încheiat între .X. SRL din Italia, în calitate de antreprenor și SC .X. SRL cu sediul în .X. în calitate de subantreprenoare;

- contractul de asistență tehnică nr. .X./01.09.2013 încheiat între .X. SRL din Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de executant;

- ofertă pentru executarea lucrărilor civile pentru șantierul din .X., jud..X., lansată de SC .X. SRL .X. și confirmată de .X. SRL;

- contractul de prestări servicii pentru pază și protecție nr..X./10.10.2013 și actul adițional nr.1 la contractul încheiat între .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de prestator;

- contractul de prestări servicii nr..X./19.08.2013 încheiat între .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar și SC .X. SRL .X., în calitate de prestator;

- operațiuni pe relația SC .X. SRL, în calitate de furnizor și .X. SRL Italia, în calitate de beneficiar, în baza următoarele oferte:

- nr..X./06.08.2013 pentru execuție lucrări civile șantier .X.:

- oferta nr..X./26.08.2013 pentru șantier FV .X.;

- oferta nr..X./26.08.2013, oferta nr..X./ 29.08.2013, oferta nr..X./02.09.2013, oferta nr..X./ 18.09.2013, oferta nr..X./18.09.2013 pentru șantier FV .X., lansate de SC .X. SRL și confirmate de .X. SRL,

în legătură cu diverse lucrări la cele două șantiere din localitățile .X. și .X..

Pentru prestările de servicii mai sus menționate, societatea contestatară a emis în perioada august 2013-septembrie 2014 facturi către .X. din Italia-Sediu fix .X., pe codul fiscal atribuit de autoritățile fiscale din Italia, fără să colecteze TVA în România, întrucât a considerat că persoana obligată la plata TVA este beneficiarul, persoană impozabilă în România înregistrată în scopuri de TVA.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile menționate mai sus reprezintă acte subsecvente comenzilor nr..X./19.07.20113 și nr..X./19.07.2013 ale .X. în atenția .X. SRL, a contractelor încheiate de SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL din România cu .X. Italia având ca obiectiv lucrări de construcții montaj efectuate în legătură cu bunuri imobile situate pe teritoriul României și în consecință locul de prestare a acestor servicii este în România, potrivit prevederilor art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului VI pct.14 alin.(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, iar operațiunile derulate de .X. SRL din Italia, pe teritoriul României, sunt impozabile în România din punct de vedere al TVA, potrivit prevederilor art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL din Italia nu a avut o prezență și o implicare ocazională în România pentru realizarea lucrărilor de construcții, ci a dispus în România de suficiente resurse tehnice și materiale cu care să execute respectivele lucrări, îndeplinind condițiile pentru a fi stabilită în România ca sediu fix, prevăzute de art.125¹ alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care aceasta ar fi trebuit să taxeze serviciile cu cota aplicabilă în conformitate cu legile române, fiind persoana obligată la plata taxei.

Drept consecință, în conformitate cu prevederile art.7 pct.16, art.125¹ alin.(1) pct.3 și alin.(2) lit.b), art.126, art.129 alin.(1) și alin.(2), art.133 alin.(4) lit.a), art.150 alin.(1), art.153 alin.(2) lit.c) pct.2, art.157 alin.(1) și art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VI, pct.7 alin.(1) și alin.(2), pct.14 alin.(1) și alin.(2) și pct.66 alin.(13) și alin.(14) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.5 alin.(1), art.6, art.7 alin.(2), art.14, art.16, art.17 alin.(1) și alin.(2), art.21 alin.(1) și alin.(2) și art.23

alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

În drept, art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2013, perioadă incidentă operațiunilor, prevede:

“(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 normelor metodologice de aplicare a art.133 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, de la pct.14 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că 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, locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

Totodată, se reține că 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.

Potrivit art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.07.2013:

“Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

De asemenea, art.153 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“2) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România printr-un sediu fix, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România, astfel:

b) înainte de prestarea serviciilor, în situația în care urmează să presteze serviciile prevăzute la art.133 alin.(2) de la sediul fix din România pentru un beneficiar persoană impozabilă stabilită în sensul art.125¹ alin.(2) în alt stat membru care are obligația de a plăti TVA în alt stat membru, conform echivalentului din legislația statului membru respectiv al art.150 alin. (2);”

În explicitarea prevederilor art.153 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.66 alin.(13) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(13) În situația în care art. 153 din Codul fiscal prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA anticipat, respectiv înainte de realizarea unei operațiuni, dar această obligație este îndeplinită ulterior, organele fiscale vor înregistra

persoana respectivă atunci când aceasta solicită înregistrarea, dacă între timp nu a fost înregistrată din oficiu. Pentru neînregistrarea anticipată prevăzută de lege, organele fiscale vor stabili consecințele acesteia în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, precum și ale Codului de procedură fiscală.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că toate serviciile de pregătire, coordonare, execuție a lucrărilor de construcții pentru materializarea celor două obiective: centrală fotovoltaică de 5 MWP din localitatea .X., respectiv 17 MWP din localitatea .X., județul .X., sunt servicii efectuate în legătură cu bunuri imobile situate pe teritoriul României și în consecință locul de prestare a acestor servicii este în România.

De asemenea, se reține că .X. SRL Italia, în calitate de persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României, s-a implicat direct în realizarea lucrărilor de construcții montaj a celor două centrale fotovoltaice din România, astfel:

- prin „Obiectul furnizării” din comenzile nr..X./ 19.07.2013, respectiv nr..X.PA/19.07.2013 lansate către .X. și acceptate de acesta din urmă pentru „Instalație PV Plant în România: 17 MWP în .X.”, client SC .X. SRL, respectiv „Instalație PV Plant în România: 5 MWP în .X.”, client SC .X. SRL;

- prin angajamentul asumat în comenzile lansate de .X. Italia și acceptate de .X. SRL Italia, în calitate de furnizor, și anume „furnizorul declară că dispune de modul de organizare, de echipamentele necesare și de personalul necesar pentru a garanta acuratețea și execuția corespunzătoare a furnizării”, descrisă ca „proiectarea, furnizarea tuturor echipamentelor, părților, lucrărilor civile, montărilor, punerea în funcțiune și testarea: Instalației de producere energie electrică cu generatori fotovoltaici de 17 MW putere de vârf” comanda nr.616 PA/19.07.2013, respectiv „de 5 MW putere de vârf” comanda nr..X.PA/19.07.2013;

- prin natura costurilor angajate, constând în lucrări de construcții montaj pentru executarea lucrărilor angajate în comenzile cu .X.. Pentru realizarea lucrărilor de construcții montaj a celor două centrale fotovoltaice din România, .X. SRL din Italia, a subcontractat operatori economici din România, prin intermediul cărora să ducă la îndeplinire ceea ce și-a asumat în calitate de furnizor în comenzile lansate de .X. și anume:

- va executa „lucrări civile necesare pentru instalarea de aparaturi mecanice și electrice care compun Centrala fotovoltaică” și

„pe perioada de execuție a lucrărilor furnizorul va pune la dispoziție pe cheltuiala sa următoarele materiale și servicii [...]”;

→ *„va asigura depozitarea mărfii la sediul său la sediul subfurnizorului sau, pe răspunderea și cheltuiala sa”* în situația în care marfa nu va putea fi expediată la locul de destinație din .X., respectiv .X.;

→ este responsabil pentru *„transportul la fața locului a tot ceea ce este necesar pentru realizarea lucrării”*, respectiv *„tot ceea ce ține de securitatea și igiena locului sau a locurilor de muncă [...] atât propriilor angajați cât și celor ai sub furnizorilor săi”;*

→ *„înainte de a emite comenzi propriilor sub-furnizori, furnizorul va prezenta lista lui .X.”.*

Având în vedere cele menționate mai sus, se reține că prin conținutul comenzilor lansate de .X., încă de la acceptarea acestora, .X. SRL din Italia a avut în vedere posibilitatea de a subcontracta alți furnizori. Astfel, în calitate de persoană impozabilă cu sediul în afara României, .X. SRL din Italia, prin maniera în care a intervenit în realizarea celor două obiective investiționale, a participat la realizarea acestor lucrări, prin achizițiile efectuate de la furnizori interni din România, asigurându-și astfel resursele materiale, tehnice și umane necesare cu care să execute lucrările de construcții a centralelor fotovoltaice din localitățile .X., respectiv .X. din județul .X., îndeplinind condițiile pentru a fi stabilită în România ca sediu fix, prevăzute de art.125¹ alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că serviciile, respectiv lucrările de construcții sau a celor legate de realizarea acestor construcții au fost facturate într-un interval de timp care arată că în perioada august 2013-septembrie 2014, .X. SRL din Italia și-a îndeplinit obligațiile privind realizarea obiectului din comenzile lansate de .X., având ca rezultat construcția a două centrale fotovoltaice în România, județul .X..

Astfel, se reține că în calitate de persoană impozabilă cu sediul activității economice în afara României, .X. SRL din Italia, stabilită în România ca sediu fix, avea obligativitatea de a se înregistra în scopuri de TVA în România, înainte de realizarea activităților economice de la respectivul sediu fix și de a emite facturile către .X. – Sediul fix .X., cu TVA, fiind persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au considerat clauza: *“Furnizorul declară că dispune de modul de organizare, de echipamentele și de personalul necesar pentru a garanta acuratețea și execuția corespunzătoare a furnizării și a documentației aferente, în conformitate cu criteriile stabilite de procedurile de calitate”*, care se regăsește în mod identic în cele două contracte încheiate între .X. și .X. SRL ca fiind o probă suficientă pentru a demonstra existența unui sediu fix, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă că această clauză a condus la concluzia certă că tot ceea ce .X. se angajează să execute pentru beneficiarii SC .X. SRL și SC .X. SRL în legătură cu centrala fotovoltaică 5 MWP .X. și centrala fotovoltaică 17 MWP .X., se execută de către .X. SRL, însă organele de inspecție fiscală nu s-au limitat doar la această “probă suficientă”, ci au analizat și prezentat întreaga situație, arătând modul de lucru și circuitul complet al operațiunilor, pornind de la beneficiarii celor două investiții SC .X. SRL și SC .X. SRL și până la partenerii aleși de .X. SRL Italia pentru realizarea lor.

De asemenea, afirmația societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toată documentația pusă la dispoziție și anume: contractele prin care au fost subcontractate lucrările la cele două instalații fotovoltaice, facturile și situațiile de lucrări aferente din care rezultă elocvent că .X. SRL nu a dispus de mijloace necesare realizării celor două centrale fotovoltaice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza structurii raportului de inspecție fiscală, ce a fost preluată și în decizia de impunere, rezultă că au fost prezentate documentele la care societatea face referire.

Mai mult, din analiza conținutului economic al operațiunilor pe relația .X. SRL antreprenor general și subcontractorii săi, organele de inspecție fiscală au constatat modalitatea de lucru prin care .X. SRL și-a asigurat resursele tehnice și umane necesare realizării lucrărilor de investiții pentru construirea celor două centrale fotovoltaice în România.

Preluarea de către societate din DEX a definiției verbului “a dispune” pentru a arata că .X. SRL nu a avut la dispoziție și nu a utilizat după propria dorință subcontractorii săi, mijloacele materiale sau personalul acestora, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât tratamentul fiscal al operațiunilor nu se bazează pe o analiză sematică, ci pe o analiză a conținutului economic al prevederilor contractuale. Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat

constatările pe analiza stării de fapt fiscale a operațiunilor derulate de către .X. SRL din Italia pe teritoriul României, în baza contractelor și a tranzacțiilor identificate din care rezultă cu certitudine, fără interpretări, că pentru realizarea pe teritoriul României a două centrale fotovoltaice pentru beneficiarul .X., în calitate de furnizor, .X. SRL

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia interpretarea dată de organele de inspecție fiscală noțiunii de “a dispune” de mijloace tehnice și umane, dar și de “a dispune” de subcontractori, duce la concluzia greșită, conform căreia, orice intermediar sau general contractor nestabilit în România, care subcontractează lucrările sau serviciile pe teritoriul României cu persoane impozabile române, ar dispune de mijloace materiale și umane în România și, prin urmare, ar avea un sediu fix în România, având obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dreptul se judecă raportat la fiecare caz în parte, conform legii, iar organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări și nu au stabilit consecințe fiscale general aplicabile pentru orice intermediar sau general contractor nestabilit în România, ci așa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, în scopul stabilirii tratamentului fiscal al operațiunilor derulate de .X. SRL din Italia pe teritoriul României organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.14 alin. (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la criteriile economice potrivit cărora:

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

Referitor la argumentul societății potrivit căruia nu a închiriat utilaje, instalații și nici nu a încheiat contracte cadru de colaborare continuă cu furnizorii prezenți în România, care ar putea crea premisele dispunerii de mijloace tehnice sau umane, așa cum prevede art.125¹ alin.(2) lit.b) din Codul fiscal în definirea sediului fix, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât prevederile art.125¹ menționat mai sus, nu condiționează ca aceste “resurse” să aparțină în exclusivitate entității în cauză sau să fie închiriate de aceasta.

Se reține că pentru ducerea la îndeplinire a obligațiilor asumate prin comenzile .X., în calitate de antreprenor general, .X. SRL din Italia a ales ca modalitate de lucru subcontractarea lucrărilor angajate. Furnizorii .X. SRL au acționat în baza unor contracte din care reiese că au asigurat servicii complete pe întreaga durată de realizare a obiectivelor investiționale. Astfel, .X. SRL a pus la dispoziție

“organizarea, echipamentele și personalul necesar”, SC .X. SRL este *“responsabil tehnic cu execuția”*, SC .X. SRL asigură *“personal specializat și necalificat, mijloace de lucru și echipamente specifice”*, SC .X. SRL prestează activitatea *“de pază și protecție la centrala fotovoltaică din .X. (BV)”* pentru perioada 10.10.2013-31.01.2014, SC Ippon – Med SRL asigură *“paza calificată [...] pentru obiectivul–Parc fotovoltaic .X.”* pentru perioada 15.08.2013-15.08.2014.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că examinând în mod obiectiv starea de fapt pentru operațiunile .X. SRL, având ca rezultat final materializarea celor două centrale fotovoltaice din județul .X., organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a fost implicată doar “ocazional” în realizarea lucrărilor pentru cele două centrale fotovoltaice, ci a intervenit direct, a acționat în nume propriu primind și prestând în nume propriu serviciile de construcții montaj a celor două obiective, acesta fiind modul în care a decis să își asigure resursele necesare pentru a presta serviciile de pregătire, coordonare, execuție a lucrărilor de construcții pentru centrala fotovoltaică 5 MWP din localitatea .X. și centrala fotovoltaică de 17 MWP din localitatea .X..

Nu poate fi vorba de o prezență ocazională a .X. SRL pe teritoriul României, câtă vreme contractele încheiate în luna iulie 2013 de către .X. cu beneficiarii SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, în baza cărora .X. a lansat în luna iulie 2013 comenzile către .X. SRL s-au derulat pe perioade îndelungate, iar .X. SRL a emis facturi către .X. – sediu fix în perioada august 2013-septembrie 2014.

Din analiza documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că până la data încheierii actelor contestate, organele de inspecție fiscală au identificat stadiul investiției “centrala fotovoltaică .X.”, cu prilejul efectuării unei acțiuni la fața locului, la beneficiarul SC .X. SRL, materializată în Procesul verbal nr..X./29.10.2014. Astfel, din conținutul acestuia, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru centrala fotovoltaică de 5 MWP din localitatea .X. s-a încheiat “Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.1 din data de 13.05.2014” privind lucrarea “Construire centrală fotovoltaică” în care la punctul 2 s-a consemnat comisia de recepție, iar la punctul 3 s-a consemnat că au mai participat la recepție: Giovanni Filippini invitat, șef șantier reprezentant al .X. SRL, Bogdan Paun și Emil Radulici, invitați RTE reprezentant ai .X. SRL.

Prin urmare, faptul că la recepția lucrărilor centralei fotovoltaice din .X. au participat trei invitați, reprezentanți ai .X. SRL, dintre care unul are calitatea de “șef șantier”, nu poate fi reținută doar ca o prezență “ocazională” în România a .X. SRL din Italia.

Numele lui .X., se regăsește în cuprinsul contestației, acolo unde societatea redă parțial conținutul contractului încheiat de .X. SRL cu SC .X. SRL. Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în contractul de asistență tehnică nr..X./01.09.2013, încheiat cu SC .X. SRL este invocată legislația specială în domeniu și anume:

- art.23 pct.c) și art.33 II lit.d) din Legea nr.10/1995 privind calitatea în construcții, referitoare la obligativitatea executantului lucrărilor de construcții să asigure *“nivelul corespunzător cerințelor esențiale printr-un sistem propriu de calitate conceput și realizat prin personalul propriu, cu responsabili tehnici cu execuția atestați;”*, respectiv sancțiunile aplicabile pentru *“organizarea necorespunzătoare și neaplicarea sistemului de conducere și de asigurare a calității;*

- HG nr.925/1995 pentru aprobarea Regulamentului de verificare și expertizare tehnică de calitate a proiectelor, a execuției lucrărilor și construcțiilor.

Având în vedere prevederile contractuale, cu invocarea prevederilor legale citate mai sus, se reține că în calitate de antreprenor general, .X. SRL din Italia, pentru a asigura condițiile legale specifice în domeniul construcțiilor prevăzute de legislația română, a încheiat contractul de asistență tehnică cu SC .X. SRL. Prin urmare, se reține că aceasta a fost maniera concretă de lucru prin care .X. SRL din Italia a asigurat serviciile necesare materializării celor două centrale fotovoltaice din România, județul .X..

Referitor la argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au interpretat prezența ocazională pe șantierele din România a unui angajat al .X. SRL Italia ca reprezentând suficiente mijloace umane pentru realizarea regulată a lucrărilor la cele două centrale fotovoltaice și au concluzionat că aceasta dispune în România de un sediu fix, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au concluzionat că prezența unui angajat al .X. SRL din Italia ar reprezenta *“resursa umană”* care a asigurat prestarea de servicii de lucrări de construcții a celor două centrale fotovoltaice, respectiv că achizițiile de bunuri efectuate de acesta ar constitui proba suficientă pentru existența unui sediu fix.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluziile și consecințele fiscale pe agregarea unor date și informații din care nu puteau fi excluse din prezentarea unui context, cele care au confirmat cazarea în România, județul .X., localitatea .X. a unui salariat .X. SRL din Italia. În subsidiar, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru un electrician salariat al .X. SRL Italia, a fost

confirmată prezența în cea mai mare parte în România, în intervalul septembrie 2013-octombrie 2014, astfel că acesta a fost cazat în județul .X., localitatea .X., dar nu ocazional, a efectuat achiziții de diverse bunuri și a achitat contravaloarea acestora.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia atribuțiile domnului .X., electrician angajat al .X. SRL Italia, nu au fost limitate la constatarea stării de avansare a lucrărilor și comunicarea ulterioară către persoanele competente din cadrul .X. SRL Italia, ci o mare parte din timpul de ședere în România a acestuia a fost dedicat unor acțiuni care nu au legătură cu cele două șantiere de la .X. și .X., aceste acțiuni fiind cele de identificare a unor noi oportunități de lucrări în România, cum ar fi solicitări de informații și alte activități auxiliare acestora, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, atât timp cât societatea nu a înțeles să o argumenteze, respectiv nu a depus în susținerea cauzei dovezile probante invocate.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală și-au creat premisele impozitării la .X. SRL, dând exemplu o frază pe care a preluat-o parțial din răspunsul formulat la Notificarea din data de 10.11.2014, potrivit căreia locul de prestare al acestor operațiuni este în România, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că locul în care .X. SRL din Italia a acționat prin diverse societăți comerciale din România cu care a încheiat contracte sau a lansat comenzi pentru realizarea celor două obiective investiționale, respectiv centrale fotovoltaice din localitățile .X. și .X. având ca beneficiari SC .X. SRL și SC .X. SRL, a fost locul în care .X. SRL și-a asigurat și a utilizat resursele tehnice și umane prin intermediul cărora s-au materializat cele două obiective investiționale.

De altfel, toți furnizorii din România implicați în realizarea celor două obiective investiționale, au facturat serviciile prestate cu TVA, aceștia manifestându-se corect ținând cont de regimul de impozitare stabilit de criteriile Codului fiscal, astfel cum acestea sunt prevăzute de art.126, art.129 alin.(2), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.150 alin.(1), art.157 alin.(1).

Astfel, se reține că fraza preluată din răspunsul formulat la Notificarea din data de 10.11.2014 a fost redată de organele de inspecție fiscală în susținerea încadrării operațiunilor desfășurate de .X. SRL.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia în analiza TVA trebuie ținut cont nu numai de locul prestării serviciilor ci și de cine este persoana obligată la plata taxei, conform art.150 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul de față, persoana obligată la plata taxei fiind beneficiarul .X., aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Art.150 alin.(6) menționat mai sus, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizează:

“(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin.(2) - (5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125¹ alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art.153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art.153, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art.153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.”

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că în situația în care o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art.125¹ alin.(2) și care nu este înregistrată în România conform art.153, prestează servicii care au locul prestării în România conform art.133, persoana obligată la plata TVA este beneficiarul acestor servicii.

Or, așa cum s-a reținut în prezenta decizie, pentru serviciile prestate în România, .X. SRL din Italia se consideră a fi stabilită în România, prin sediu fix conform prevederilor art.125¹ alin. (2) lit.b) din Codul fiscal.

Prin urmare, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației obligativitatea plății TVA în sarcina beneficiarului .X..

Cu privire la “măsura” considerată de societate ca fiind excesivă și nefondată, întrucât organele de inspecție fiscală au reținut faptul că dreptul societății de deducere a TVA de pe facturile furnizorilor întocmite anterior înregistrării în scopuri de TVA era condiționat de înscrierea pe aceste facturi a tuturor elementelor prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și de elementele de identificare ale sediului fix, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației,

Întrucât din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că s-au consemnat anumite aspecte privind TVA deductibilă pentru perioada iulie 2013-septembrie 2014, dar nu s-au consemnat deficiențe și nu s-au stabilit consecințe fiscale.

Se reține că organele de inspecție fiscală au menționat condițiile legale pe care .X. – Sediul fix .X. trebuie să le îndeplinească pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor de bunuri și servicii, nelimitându-se doar la condițiile de formă, respectiv codul de identificare fiscală a beneficiarului, denumirea și adresa. Au fost invocate prevederi legale referitoare la îndeplinirea condițiilor de formă, dar și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere și prevederile legale referitoare la modalitatea de exercitare a dreptului de deducere prin decontul de TVA.

Astfel, se reține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, societatea a prezentat o serie de documente aferente achizițiilor de bunuri și servicii, înscrise în jurnalul de cumpărări pentru luna septembrie 2014 și aferent cărora a raportat TVA deductibilă în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2014.

Deoarece societatea a depus și înregistrat la organul fiscal în data de 12.11.2014 decontul de TVA aferent lunii septembrie 2014, adică în timpul inspecției fiscale pe linie de TVA, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare TVA deductibilă raportată de societate în decontul de TVA aferent lunii septembrie.

Totodată, se reține că prin introducerea argumentului cu privire la TVA deductibilă, societatea își recunoaște statutul de persoană impozabilă stabilită în România, solicitând recunoașterea unor drepturi (dreptul de deducere).

Așadar, având în vedere cele menționate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de .X. lei și accesoriile aferente TVA în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atât timp cât .X. SRL- Sediul fix, din com..X., nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. SRL- Sediul fix, din com..X. împotriva Deciziei de impunere nr.F–BV .X./16.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–BV .X./16.12.2014, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

2) În ceea ce privește contestația formulată parțial împotriva Dispoziției nr..X./16.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția de măsuri în speță nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./16.12.2014 organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./16.12.2014, au dispus:

„1.1) .X. - sediu fix .X. va corecta documentele emise de .X. din Italia, cu cod TVA IT .X., pentru operațiunile identificate având ca beneficiar .X. – sediu fix .X., în conformitate cu prevederile art.159 alin. (1) lit.b) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.[...]

3.1) .X. - sediu fix .X., în calitate de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal Declarațiile informative (cod 394) privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA pentru toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.”

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.205 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la

acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

coroborat cu cele ale art.206 alin.(2) din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

[...] c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții,

datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 5 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale de inspecție/control, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite în sarcina .X. SRL-Sediu fix, din com..X., jud..X., prin Dispoziția nr..X./16.12.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că **Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta aparținând organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ fiscal emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./16.12.2014.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.209 alin. (2) și art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.5.3 și pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. SRL-Sediu fix, din com..X., jud..X., împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./16.12.2014 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

2) Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor privind soluționarea contestației parțiale formulate de .X. SRL-Sediu fix, din com..X., jud..X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./16.12.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./16.12.2014 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere, spre competență soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

.X.