

DECIZIA nr. 421 din 11.06.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
ABC - T, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia ABC din T formulata prin imputernicit SRL in baza imputernicirii dataata si aflata in original in dosarul cauzei.

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2014, comunicata prin posta in data de prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **X lei**.

Avand in vedere prevederile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din T.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2014, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de X lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre ABC din T prin cererea cu nr. de referinta, inregistrata sub nr.

II. Prin contestatia formulata ABC solicita anularea deciziei de rambursare nr. drs/2014 pentru TVA respinsa la rambursare in suma X lei si sustine ca respingerea solicitarii rambursarii taxei strict pe baza unor conditii de formă și nu de fond constituie o încălcare a principiului neutralității TVA atata timp cât furnizorul român a colectat și virat taxa la bugetul statului român.

Punctual, societatea nerezidentă arată că are încheiat cu FZR SRL un contract al cărui obiect îl constituie acordarea dreptului de a utiliza o parte a unor bunuri imobile situate pe teritoriul României în vederea amplasării unor echipamente de telecomunicații deținute de societate și a dreptului de a beneficia de utilitățile, facilitățile și infrastructura aferentă în vederea conectării echipamentelor.

Din pct. 3 al anexei nr. 6 la contract reiese că centrul de colocare va asigura serviciile de colocare (infrastructură pentru serviciile de

telecomunicații) în mod neexclusiv și va garanta accesul la utilități, facilități și servicii adiționale, astfel că societatea este de părere că aceste servicii sunt efectuate în legătura cu un bun imobil, impozabile în România, fiind încadrabile la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal și pct. 14 lit. i), k) și l) din Normele metodologice de aplicare. În ceea ce privește utilitățile și facilitățile aferente, cât și serviciile adiționale, acestea sunt servicii accesorii operațiunii principale – serviciul de colocare – și urmează regula serviciului principal, conform pct. 18 alin. (8) din Normele metodologice și jurisprudenței CJUE din cazurile C-425/06 Part Service SRL și C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP.

În concluzie, serviciile au fost corect facturate cu TVA 24% de către FZR SRL, iar societatea nerezidentă beneficiară este îndreptățită să solicite rambursarea TVA în temeiul Directivei 9/2008 și art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății nerezidente contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru serviciile de colocare în telecomunicații, în condițiile în care organele fiscale emitente ale deciziei de rambursare nu au analizat natura acestora și măsura în care ele reprezintă închiriere de bunuri imobile, pentru a stabili dacă serviciile sunt impozabile, respectiv taxabile în România.

In fapt, prin cererea înregistrată sub nr. ABC a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în suma de X lei pentru un număr de 19 facturi emise de FZR SRL în anul 2011 și înscrise în lista operațiunilor atasată cererii de rambursare.

În urma soluționării cererii prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2014, organele fiscale competente au respins-o pe motiv că serviciile de colocare pentru echipamente de telecomunicații și serviciile adiționale sunt servicii care nu au locul prestării în România, nefiind impozabile în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 49 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In condițiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabilă** nestabilită în România, care este stabilită în alt stat membru, **neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) În baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și **nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;**

c) pe parcursul perioadei de rambursare **nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:**

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144¹ din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ și 146 din Codul fiscal.

(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010".

*Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA pentru **achizițiile de bunuri și servicii impozabile în România** dacă sunt*

indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistenta sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistenta obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege. Dacă achizițiile de bunuri și servicii nu sunt operațiuni impozabile în România ori pot beneficia de o scutire de TVA, persoanele impozabile nerezidente nu pot beneficia de rambursarea taxei facturată incorect de furnizorii români.

Totodata, se retine ca **potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se ramburseaza "taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect"**. In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca **taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE** (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile **poate exercita o actiune de drept civil** in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului (a se vedea **hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma**).

Rezulta, asadar, ca nu poate fi rambursata persoanelor impozabile stabilite in Comunitate taxa pe valoarea adaugata ce a fost facturata incorect, fie ca urmare a faptului ca operatiunile nu sunt impozabile in Romania, fie ca urmare a faptului ca operatiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, in raport de motivul precizat in decizia de rambursare pentru respingerea cererii si de motivatia societatii contestatoare nerezidenta, devin incidente si prevederile art. 126 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 126. - (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. - (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 hABClier 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; [...].”

Referitor la prestările de servicii legate de bunurile imobile, pct. 14 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data operațiunilor:

”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. 156⁴ 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 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;

b) studiile și activitățile de supervizare, care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților, supervizorilor sau inginerilor și care au ca obiectiv pregătirea și coordonarea unei activități prevăzute la lit. a);

c) activitățile de evaluare a unui bun imobil;

d) punerea la dispoziție de spații de parcare;

e) punerea la dispoziție de spații de depozitare a bunurilor;

f) închirierea de seifuri ce sunt bunuri imobile prin natura lor;

g) operațiunile de închiriere, arendare, concesiune sau leasing al bunurilor imobile;

h) serviciile de administrare a bunurilor imobile prin natura lor;

i) acordarea accesului și a drepturilor de folosință pentru căi rutiere și structuri care fac parte din acestea, de exemplu poduri și tuneluri;

j) serviciile de natură juridică în legătură cu cesiunea sau transferul titlului de proprietate asupra unui bun imobil, atât timp cât acestea au drept scop modificarea naturii juridice a bunurilor imobile;

k) serviciile constând în elaborarea unui contract de vânzare sau de cumpărare a unui bun imobil, chiar dacă acestea reprezintă servicii distincte de cele menționate la lit. j).

(3) Atunci când sunt prestate servicii juridice având drept scop transferul dreptului de proprietate asupra unui bun imobil, dar tranzacția finală ce ar fi avut ca rezultat modificarea naturii juridice a respectivului bun imobil nu are loc, aceste servicii se încadrează totuși în prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

(4) Serviciile juridice menționate la alin. (3) nu se cuprind în prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal atunci când prestarea acestora are loc în legătură cu diferite aspecte referitoare la contracte care, în termeni generali, pot privi orice alte chestiuni de natură juridică și care nu sunt specifice transferului proprietății unui bun imobil.

(5) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz”.

Ulterior, pct. 14 din Normele metodologice anterior precizate au fost explicitate în ceea ce privește serviciile ce intră sub incidența prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, respectiv:

”[...] Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

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

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

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

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

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;

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

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

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

i) **atribuirea și transmiterea de drepturi**, altele decât cele prevăzute la lit. g) și h), **de a utiliza un bun imobil în întregime sau părți ale unui bun imobil, inclusiv autorizarea de a utiliza o parte a unui bun imobil**, cum ar fi acordarea dreptului de pescuit, de vânătoare ori de acces la sălile de așteptare

din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se plătesc taxele de trecere, cum ar fi un pod ori tunel;

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

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

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

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

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

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

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

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

r) punerea la dispoziție de spații de parcare;

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

Totodată, în cazul închirierii bunurilor imobile, sunt aplicabile și prevederile art. 141 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

”Art. 141. - (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, **scutite de taxă**: [...]

e) arendarea, concesiunea, **închirierea și leasingul de bunuri imobile**, cu următoarele excepții: [...]

(3) Orice persoană impozabilă **poate opta pentru taxarea** operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), **în condițiile stabilite prin norme”**.

Condițiile stabilite prin norme sunt cele de la pct. 38 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”38. În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă stabilită în România poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme

metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului.[...]

Față de dispozițiile legale anterior citate raportate la reținerile organelor fiscale și susținerile societății nerezidente rezultă că **pentru soluționarea cauzei esențială este stabilirea naturii serviciilor prestate și facturate de prestatorul român** întrucât dacă aceste servicii au natura unor servicii de telecomunicații atunci intră pe regula generală a stabilirii locului prestării conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, atunci ele *nu sunt impozabile în România*, iar societatea nerezidentă beneficiară nu poate solicita rambursarea taxei facturate incorect. În schimb, dacă aceste servicii sunt în legătură cu bunuri imobile, atunci locul prestării lor se stabilește pe baza excepției de la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, *fiind astfel impozabile în România, dar în regim de scutire de TVA* dacă prestatorul nu a optat pentru taxarea operațiunilor prin notificare depusă la organele fiscale, în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. e) și alin. (3) din Codul fiscal, situație în care societatea nerezidentă beneficiară nu poate solicita rambursarea taxei decât în măsura în care face dovada notificării taxării operațiunilor.

Astfel, în speță, se reține că între contestatoarea ABC în calitate de beneficiar-client și FZR SRL în calitate de furnizor-prestator a fost încheiat contractul de servicii de colocare din 19.12.2008 prin care asigură clientului **în mod non-exclusiv servicii de colocare** (infrastructură pentru servicii de telecomunicații) și **garantează clientului acces non-exclusiv la utilitățile, facilitățile și serviciile adiționale**, astfel încât clientul să fie în măsură să lucreze cu echipamentele sale proprii (incluzând și accesul în locație).

Pentru aceste servicii clientul ABC plătește taxa de instalare, taxa de colocare, taxa pentru serviciile adiționale și alte costuri, descrise la anexa nr. 8 la contract, după cum urmează:

- taxe de instalare: E1 euro pentru echipamente CC (redresoare și baterii) plus o taxă de conexiune încrucișată D1/D2/D3 euro pentru UTP/COAX/Fibră optică;

- taxe lunare:

a) E2 euro pentru 3 x rack (unde FZR SRL asigură clientului spațiu rack: 3 x rack, 600 mm lățime, 600 mm profunzime și 400 kg greutate maxim; consum de energie maxim/rack: 2 KVA și servicii de suport tehnic la distanță incluse în chirie: 8 ore/lună);

b) taxe lunare conexiune încrucișată: D4/D5/D6 euro pentru UTP/COAX/Fibră optică (la fața locului);

c) conexiuni încrucișate și D7/D8/D9 euro pentru UTP/Fibră optică pentru conexiuni încrucișate între site-uri;

d) E3 euro pentru fiecare KVA suplimentar peste energia maximă de 2 KVA/rack;

e) E4 euro pentru fiecare 1 kwh/230VCA (dacă este necesar, ca serviciu adițional);

f) E5 euro/oră pentru servicii de suport tehnic la distanță (dacă este necesar, ca serviciu adițional).

Potrivit contractului, centrul de colocare FZR SRL predă locația în termen de 30 de zile de la plata taxei de instalare, iar clientul preia locația pe bază de proces-verbal de predare-primire semnat de reprezentanții ambelor părți, document ce autorizează utilizarea locației, utilităților și facilităților de către client și **certifică instalarea sistemelor de telecomunicații ale clientului în cadrul locației, precum și preluarea lor în custodie de către centru.** În cazul neplății serviciilor, centrul de colocare are dreptul să întrerupă serviciile de alimentare cu energie, **să demonteze și să depoziteze echipamentele clientului**, pe care le va restitui sub condiția efectuării tuturor plăților datorate, inclusiv costurile de demontare și depozitare.

Centrul de colocare are obligația **asigurării infrastructurii și traseurilor de cabluri în interiorul locației pentru interconectări interne și externe și va garanta clientului utilizarea liniștită a infrastructurii, precum și a accesului la facilități și utilități** (prin intermediul persoanelor cu drept de acces, înscrise în lista de acces comunicată centrului și identificate de agentul de pază ori de operator – anexa 6 la contract cuprinzând regulile și regulamentele centrului). De asemenea, centrul trebuie să asigure în mod permanent securitatea locației și a echipamentelor clientului, să asigure toate serviciile adiționale, la cererea clientului și să efectueze lucrările de reparații generale incluzând lucrările de întreținere pentru elementele și instalațiile de construcție necesare datorită uzurii normale a echipamentelor. Centrul de colocare are dreptul la 4 sesiuni de întreținere și reparație preventivă planificată pe an, inclusiv dreptul **de a muta în spațiul de colocare echipamentele clientului amplasate în locație**, pe bază de acord scris.

Clientul ABC trebuie să **utilizeze infrastructura și toate facilitățile în conformitate cu destinația decisă de centrul de colocare** și în baza termenilor și condițiilor convenite prin contract, să comunice și să actualizeze lista de echipamente, toate detaliile și specificațiile tehnice echipamentelor instalate și lista persoanelor autorizate pentru accesul în locație, să asigure funcționarea corespunzătoare a propriilor echipamente și să mențină integritatea locației, utilităților și facilităților, precum și a zonelor comune (culoare, instalații sanitare, instalații de iluminare, echipamente de prevenire și stingere a incendiilor). Clientul poate subînchiria locația numai cu acordul prealabil scris al centrului de colocare, cu excepția societăților care aparțin grupului de societăți al clientului. De asemenea, **clientul recunoaște și este de acord că drepturile ce i-au fost conferite de către centrul de colocare nu sunt exclusive și că centrul de colocare are dreptul să confere drepturi și privilegii oricărui terț în ceea ce privește clădirea, utilitățile, facilitățile și serviciile adiționale, cu condiția să i se confere clientului dreptul exclusiv asupra infrastructurii utilizate de către client.**

Din cele anterior prezentate reiese că serviciile prestate societății nerezidente în baza contractului **au un caracter complex**, implicând o multitudine de operațiuni, de la punerea la dispoziție a spațiului pentru amplasarea echipamentului la accesul la anumite cabluri de comunicații, interconectări, furnizare de energie electrică, asistență tehnică a echipamentelor, asigurarea mediului de lucru și a securității fizice a echipamentelor, sens în care organul de soluționare a contestațiilor a solicitat sprijinul direcției de specialitate

din Ministerul Finanțelor Publice care, prin adresa nr., a opinat că serviciile de colocare au o natură pur tehnică, sens în care s-a adresat Autorității Naționale pentru Administrare și Reglementare în Comunicații (ANCOM) solicitând opinia acestei instituții cu privire la natura serviciilor de colocare versus servicii de închiriere.

Astfel, prin adresa nr., înregistrată la MFP sub nr. și remisă în original organului de soluționare a contestației cu adresa înregistrată sub nr. Autoritatea Națională pentru Administrare și Reglementare în Comunicații (ANCOM) aduce următoarele precizări cu privire la problematica în discuție, și anume:

Din punct de vedere teoretic "colocarea se deosebește de simpla închiriere a unui spațiu fizic (stâlpi, piloni, canalizație etc.) necesar montării unor elemente ale rețelelor de comunicații electronice prin scopul în care se realizează punerea la dispoziție a spațiului fizic, și anume că beneficiarului îi sunt furnizate și resurse tehnice necesare instalării și conectării respectivei rețele de comunicații electronice cu rețeaua operatorului, pentru a furniza servicii de comunicații electronice. Resursele tehnice reprezintă cauza juridică esențială pentru care sunt încheiate aceste contracte de colocare fiind, totodată, și motivația principală a necesității de a fi furnizat un spațiu fizic în vederea instalării de echipamente. În lipsa cuantificării scopului pentru care se pune la dispoziție spațiul fizic, anume realizarea unei legături între echipamentele aparținând a două rețele de comunicații electronice, operațiunea este o simplă închiriere, nu colocare. În schimb, în situația în care are loc doar furnizarea spațiului fizic necesar pentru montarea unor echipamente ale operatorilor de rețele de telecomunicații electronice alături de asigurarea accesului la rețeaua de energie electrică, de acordarea dreptului de servitute de trecere spre amplasamentele respective, de efectuarea reparațiilor necesare etc., dar fără a exista un punct de conectare între rețeaua operatorului care acordă aceste drepturi și rețeaua beneficiarului, considerăm, așa cum precizam mai sus, că este vorba despre o simplă închiriere de bunuri imobile. Obiectul unui contract de închiriere este acela de punere la dispoziția beneficiarului a unui spațiu fizic, cu mai multe sau mai puține facilități, pentru instalarea propriei rețele, iar nu a unor mijloace necesare pentru transmiterea, emiteria, recepționarea de semnale, înscrisuri, imagini și sunete sau informații".

În opinia ANCOM "pentru ca un serviciu să corespundă definiției prevăzute la art. 4 alin. (1) pct. 35 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2011 este obligatoriu ca beneficiarului (în cazul de față ABC) să i se pună la dispoziție, pe lângă un spațiu fizic, eventual dotat cu anumite utilități și facilități suplimentare pentru utilizarea acestuia în condiții optime, și anumite resurse tehnice necesare instalării, respectiv conectării propriilor echipamente la rețeaua de comunicații electronice a persoanei care acordă accesul (în cazul de față FZR), în scopul de a se furniza anumite servicii de comunicații electronice. [...] Privite individual, cablurile de comunicații electronice nu reprezintă o rețea de comunicații electronice în sensul definiției prevăzute la art. 4 alin. (1) pct. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2011. [...] În consecință, Autoritatea consideră că urmare a furnizării serviciului adițional ce constă în abordarea dreptului de a utiliza anumite cabluri de comunicații electronice ale FZR nu se

realizează o conectare a echipamentelor tehnice ale ABC la rețeaua de comunicații electronice a FZR.

În alte cuvinte, în măsura în care în spațiul fizic pus la dispoziția ABC nu există un punct de conectare între echipamentele tehnice ale acestuia și rețeaua de comunicații electronice a FZR, în sensul dispozițiilor art. 4 alin. (1) pct. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2011, în scopul de a se furniza anumite servicii de comunicații electronice, ANCOM opinează că nu are loc prestarea unui serviciu de colocare. Această concluzie o apreciem ca fiind valabilă chiar dacă în respectivul imobil ABC beneficiază de anumite facilități și utilități care asigură utilizarea locației în condiții adecvate, potrivit scopului ei specific desemnat de FZR – locație pentru instalarea unor echipamente tehnice necesare în vederea furnizării unor servicii de comunicații electronice. [...].

Se reține că în decizia de rambursare contestată nr. drs/2014 organele fiscale emitente **nu au efectuat o analiză exhaustivă a contractului încheiat de societatea nerezidentă ABC cu prestatoarea FZR SRL și a documentației aferente, în principal în ceea ce privește existența unui punct de conectare a echipamentelor instalate de ABC la rețeaua proprie de comunicații electronice a FZR și a măsurii în care ABC folosește rețeaua FZR pentru transmisia, emiterea și recepționarea de semnale, înscrisuri, imagini, sunete ori informații și de care depinde, așa cum s-a exprimat autoritatea națională în domeniu, calificarea serviciilor furnizate ca fiind de servicii de colocare, neimpozabile în acest caz în România.**

Pe de altă parte, în măsura în care aceste conexiuni nu există, iar operațiunea poate fi calificată drept o închiriere de bunuri imobile, scutită de TVA prin efectul legii și numai în situația în care prestatorul a optat pentru notificarea închirierii se poate vorbi de o operațiune taxabilă cu TVA în România, aspect neanalizat în vreun fel de organele fiscale emitente.

În privința **serviciilor adiționale, organele fiscale nu au analizat în ce măsură fiecare din aceste servicii poate fi considerată în mod obiectiv indisociabilă sau accesorie în raport cu prestația principală**, ci ar fi independentă de aceasta, respectiv dacă serviciile respective au o legătură directă cu utilizarea corespunzătoare a spațiului pus la dispoziție în clădirea FZR pentru instalarea echipamentelor tehnice ale ABC întrucât, în măsura în care ele sunt strâns legate, alcătuiesc o prestație unică din punct de vedere al TVA și urmează soarta prestației principale din punct de vedere al locului prestării.

Numai în raport de efectuarea unei asemenea analize, ale cărei rezultate sunt circumstanțiate în fapt și în drept și consemnate în decizia de rambursare, se poate aprecia dacă serviciile facturate sunt servicii de închiriere imobile taxabile în România, iar societatea nerezidentă poate beneficia de rambursarea TVA, astfel că în lipsa acesteia se va face aplicatiunea art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Prin urmare, pentru TVA solicitata la rambursare in suma de X lei Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti va proceda la o noua analiza, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin reanalizarea detaliată a documentației depuse de ABC, inclusiv prin solicitarea de documentație suplimentară de la societatea nerezidentă ori de la prestatorul român FZR SRL sau prin solicitarea efectuării unei cercetări la fața locului la prestator, dacă se consideră necesar pentru clarificarea naturii serviciilor.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozițiilor legale antecitate și a art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/2014 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine si nerezidenti din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC din T pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.