

DECIZIA nr. 319 din 03.09.2020
privind soluționarea contestației formulată de
ABC, cu sediul social în ..., SM,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBN_SAA-....2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația societății nerezidente ABC din SM.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_...xxxx și precizată prin adresa înregistrată sub nr. MBN_REG_...xxxx îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xxxx și comunicată prin poștă în data de ... prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **L lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din SM.

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xxxx, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de L lei din suma totală de S lei solicitată în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință RF, înregistrată sub nr. CRR/yyyy.

Organele fiscale au motivat soluția de respingere prin faptul că din analiza informațiilor înscrise atât în comenzile nr. C1, nr. C2, nr. C3 și nr. C4, cât și în facturile nr. F1, nr. F2, nr. F3, nr. F4 și nr. F5 a reieșit că operațiunile înscrise în aceste facturi reprezintă achiziții de servicii "modification of tooling". Deoarece serviciile de această natură sunt servicii de modificare mecanică asupra bunurilor mobile corporale, le sunt aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, pentru care locul prestării se consideră a fi locul unde societatea nerezidentă își are sediul activității economice, adică în SM și nu sunt impozabile în România, motiv pentru care nu se poate rambursa TVA facturată incorect potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare.

II. Prin contestația formulată ABC contestă decizia de rambursare nr. drs/xxxx pe motiv că reclasificarea unor achiziții care fac obiectul cererii de rambursare ca fiind achiziții de servicii este incorectă întrucât modificările aduse matrițelor au fost efectuate în timpul producției lor urmare constatării unor erori de proiectare, și nu după finalizarea matrițelor, respectiv până la data emiterii facturilor finale. Societatea este de acord cu faptul că, doar dacă matrițele ar fi fost finalizate și factura finală pentru livrarea matrițelor ar fi fost emisă,

atunci modificările aduse matrițelor s-ar fi calificat drept prestări de servicii și nu ar fi fost impozabile în România.

Însă, din succesiunea comenzilor, facturilor de avans, facturilor storno și a facturilor finale reiese că matrițele nu erau livrate la momentul modificărilor efectuate asupra acestora, astfel că tranzacțiile în cauză se referă la livrări locale de bunuri, iar prin respingerea cererii de rambursare nu se respectă principiile neutralității și proporționalității rezultate din jurisprudența și legislația europeană în materie de TVA.

În data de 09.07.2020 societatea nerezidentă ABC, cu denumirea modificată în ABB, prin împuternicit din partea ... conform procurii bilingve din data de 29.06.2020 prezentată în original și-a susținut oral contestația conform minutei nr. MBR_DGR2020, reiterând faptul că operațiunile nu se referă la prestări de servicii, ci la modificarea bazei impozabile a unor livrări locale de bunuri, urmând să prezinte traducerea comenzilor și explicații suplimentare în legătură cu facturile finale și transmiterea dreptului de proprietate de la furnizor la cumpărător.

Cu adresa de completare înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 societatea nerezidentă a transmis documentația aferentă tranzacțiilor care fac obiectul contestației, cu explicații punctuale legate de comenzi și de facturile aferente. La solicitarea organului de soluționare a contestației, cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_hhh/...2020 organele fiscale emitente ale deciziei atacate au transmis punctul lor de vedere cu privire la documentația și precizările din adresa societății nerezidente transmisă în urma susținerii orale a contestației.

III. Față 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 modificare a unor matrițe comandate prin comenzi separate, în măsura în care acestea au fost solicitate în procesul de fabricație și au fost realizate de producător înainte de realizarea transferului către beneficiar a dreptului de a dispune de matrițe ca și un proprietar, regăsindu-se ca element de cost în costul final al matrițelor livrate.

În fapt, prin cererea cu număr de referință RF, înregistrată sub nr. CRR/yyyy societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei dintr-un număr de 12 facturi emise de societatea FZR SRL din România în perioada ianuarie – august 2018.

Prin decizia de rambursare nr. drs/xxxx organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au aprobat la rambursare TVA în sumă de H lei și au respins la rambursare TVA în sumă de L lei deoarece această sumă este aferentă operațiunilor referitoare la servicii de modificare de modificare mecanică asupra bunurilor mobile corporale (servicii "modification of tooling"), care nu sunt impozabile în România potrivit art. 278 alin. (2) din Codul fiscal și pentru care nu se poate rambursa TVA facturată incorect.

În referatul de analiză documentară se precizează că prin intermediul mai multor comenzi menționate în facturile înscrise în lista operațiunilor atașată cererii societatea nerezidentă a solicitat furnizorului român livrarea unor echipamente necesare pentru fabricarea unor componente auto destinate producției de motoare mici, precum și servicii de modificare mecanică efectuate asupra echipamentelor. Se menționează că matrițele AV ..., AV ..., AV ..., AV ..., AV ..., AV ..., AV ..., AV ... și AV ... au fost achiziționate de la furnizorul român FZR SRL în baza contractului general de achiziție încheiat la data de 25.06.2013 și în baza comenzilor CT1, C3, CT2, CT3, CT4 și au rămas în România pentru a fi utilizate de furnizor exclusiv în vederea fabricării produselor comandate de societatea nerezidentă, așa cum reiese din declarația semnată și ștampilată de furnizor prin care se confirmă faptul că echipamentele se află în incinta fabricii din Satu-Mare.

În cazul modificărilor aduse echipamentelor, organele fiscale menționează că din analiza informațiilor înscrise atât în comenzile nr. C1, nr. C2, nr. C3 și nr. C4, cât și în facturile nr. F1, nr. F2, nr. F3, nr. F4 și nr. F5 rezultă că acestea se referă la servicii de modificare neimpozabile în România.

Prin contestația depusă societatea nerezidentă ABC susține că, în esență, nu este vorba de achiziții de servicii, ci de o modificare a bazei impozabile a unor livrări locale de bunuri deoarece modificările comandate au avut loc în procesul de producție a matrițelor, înaintea transferului dreptului de proprietate și emiterea facturilor finale.

În drept, sunt incidente prevederile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

"Art. 302. - (1) În **conditiile stabilite prin normele metodologice**:

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:

"72. (1) În baza art. 302 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. 316 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 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. 307 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. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 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. 301 din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

(22) **În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21).** În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile

solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel cărui îi este adresată.

(24) În cazul în care organul fiscal competent din România cere informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa de aprobare sau respingere a cererii de rambursare în termen de două luni de la data primirii informațiilor cerute sau, în cazul în care nu a primit răspuns la cererea sa de informații, în termen de două luni de la data expirării termenului prevăzut la alin. (23). Cu toate acestea, perioada pentru luarea deciziei cu privire la cererea de rambursare, în totalitatea ei sau la o parte a acesteia, trebuie să fie întotdeauna de maximum 6 luni de la data primirii cererii de către statul membru de rambursare. În cazul în care organul fiscal competent din România cere alte informații suplimentare, acesta comunică solicitantului decizia sa privind cererea de rambursare, în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, în termen de 8 luni de la data primirii cererii.

(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, seria L, nr. 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, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.*

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

Totodată, se reține că **potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se rambursează "taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorrect".** În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că **taxa facturată din greșeală beneficiarului nu poate face obiectul restituirii în temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost înlocuită din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana căreia i-au fost prestate serviciile poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva furnizorului (a se vedea hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-35/05 Reemtsma).**

Rezultă, așadar, că nu poate fi rambursată persoanelor impozabile stabilite în Uniunea Europeană taxa pe valoarea adăugată ce a fost facturată incorrect, fie ca urmare a faptului că operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operațiunile sunt scutite de TVA.

În speță, societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA din mai multe facturi emise de furnizorul român FZR SRL în legătură cu achiziția unor matrițe, iar organele fiscale au respins la rambursare numai TVA aferentă facturilor emise pentru modificările aduse acestor matrițe, respectiv pentru facturile nr. F1 cu TVA L1 lei, nr. F2 cu TVA L2 lei (comanda C1), nr. F3 cu TVA L3 lei (comanda C2), nr. F4 cu TVA – L4 lei (comanda C4) și parțial pentru factura nr. F5 cu TVA L5 lei (comanda C4 – C3). Organele fiscale au considerat că serviciile de modificare a matrițelor nu pot fi tratate ca livrări de bunuri, chiar dacă ele sunt efectuate în etapa procesului de fabricație al matrițelor, ci reprezintă operațiuni distincte de prestări de servicii.

Astfel, în raport de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidentă sunt incidente și prevederile art. 268, art. 270, art. 271, art. 278, art. 280, art. 281 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 268. – (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; Norme metodologice

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România*, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278; [...]."

"Art. 270. – (1) **Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar**".

"Art. 271. – (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270".

"Art. 278. – (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".

"Art. 280. – (4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei".

"Art. 281. – (1) **Faptul generator intervine la data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

(6) **Pentru livrările de bunuri corporale**, inclusiv de bunuri imobile, **data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar**. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului".

"Art. 286. – (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de**

furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].

(3) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. *Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii. [...].*"

De asemenea, pentru determinarea regimului de impozitare din punct de vedere al TVA, sunt aplicabile și cele prevăzute la pct. 23 și pct. 30 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 potrivit cărora:

"23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) *în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiși contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă.* O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan și în cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV;".

"30. (5) În sensul art. 286 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. *Există o singură livrare/prestare în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând tranzacția principală, în timp ce unul sau mai multe elemente trebuie considerate cheltuieli accesorii care beneficiază de tratamentul fiscal al tranzacției principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.* Furnizorul/prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 31 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (4)".

Din prevederile legale sus-citate reiese că operațiunile efectuate de o persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri se include în baza de impozitare a TVA, chiar dacă fac obiectul unui contract separat, sens în care normele metodologice precizează că aceste cheltuieli accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării de care sunt legate, urmând aceleași reguli referitoare, printre altele, la locul livrării, cotele ori scutiile ca și livrarea de care sunt legate. De asemenea, livrarea de bunuri implică transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, iar data livrării se consideră a fi data la care intervine transferul acestui drept de la furnizor la cumpărător în schimbul contrapartidei obținute sau convenite a fi obținută în urma tranzacției.

În aceste condiții, operațiunile de modificare a matrițelor sunt legate de livrarea acestora ca operațiune accesorie, chiar dacă au făcut obiectul unor comenzi separate, iar contravaloarea modificărilor intră în contrapartida ce urmează a fi obținută de producătorul matrițelor de la beneficiar, **dacă beneficiarul a solicitat modificarea matrițelor și aceasta a fost realizată de către producătorul matrițelor înainte de a se realiza transferul dreptului de a dispune de matrițe ca și un proprietar, deci înainte de data livrării.** Orice alte operațiuni de modificare a matrițelor realizate după ce a fost obținut transferul dreptului de a dispune de bunuri nu mai pot constitui operațiuni accesorii, ci reprezintă prestări de servicii distincte, din moment ce matrițele au fost deja livrate beneficiarului.

Prin urmare, apare ca eronată calificarea dată de organele fiscale emitente prin decizia de rambursare contestată pentru operațiunile de modificare a matrițelor drept prestări de servicii doar pentru motivul că acestea au făcut obiectul unor comenzi distincte față de comenzile inițiale ale matrițelor, chiar dacă au fost efectuate în etapa de fabricație.

În urma susținerii orale a contestației, societatea nerezidentă prin împuternicit a transmis cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_...2020 o documentație suplimentară conținând un tabel cu situația privind fluxul de facturare, pornind de la facturile de avans, facturile storno și facturile finale de livrare a matrițelor, comenzile inițiale pentru matrițe și comenzile de modificare, facturile aferente tranzacțiilor și documente semnate de furnizorul român FZR SRL cu privire la livrarea matrițelor, precum precizări punctuale cu privire la situația comenzilor de modificare a matrițelor.

Se reține că potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Astfel, documentația transmisă a fost transmisă spre analiză organelor fiscale emitente ale deciziei atacate, iar cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_hhh/...2020 acestea au arătat că facturile de la pozițiile 1, 3, 5, 6, 8 din lista operațiunilor pentru care s-a solicitat rambursarea se referă la operațiuni de modificare a matrițelor în cadrul procesului de fabricație, respectiv înainte de transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în vederea remedierii unor erori de proiectare, operațiune față de care produsul finit nu ar fi putut fi folosit pentru scopul pentru care a fost proiectat. Operațiunile în cauză reprezintă un element de cost care se regăsește în costul final al bunurilor livrate, serviciile de modificare fiind în fapt cheltuieli accesorii care nu reprezintă o tranzacție separată, ci parte componentă a livrării echipamentelor/matrițelor, urmând aceleași reguli de impozitare la locul livrării bunurilor, fiind deci imposabile în România, motiv pentru care organele fiscale emitente concluzionează că societatea nerezidentă îndeplinește condițiile legale pentru a beneficia de rambursarea TVA pentru suma solicitată de L lei.

Prin urmare, se constată că în urma analizării documentației suplimentare prezentate de societatea nerezidentă, organele fiscale emitente și-au reconsiderat calificarea dată inițial operațiunilor din facturile respinse inițial la rambursare, apreciind că din documentație reiese că serviciile de modificare au avut loc înainte de transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor și, ca atare, urmează aceleași reguli de impozitare ca și bunurile la care se referă, fiind impozabile în România.

Astfel, în raport de susținerile societății nerezidente contestatoare și documentația anexată contestației, de analiza efectuată de organele fiscale emitente ale deciziei contestate care și-au modificat propriile constatări din decizia inițială și au concluzionat că societatea are drept la rambursarea TVA și de propunerea acestora din adresa nr. MBR_REG_hhh/...2020, toate acestea coroborate cu dispozițiile legale aplicabile în materie reliefând lipsa altor impedimente în privința îndeplinirii cerințelor *peremptorii și specifice rambursării de TVA* stabilite la pct. 72 din Normele metodologice rezultă că societatea nerezidentă îndeplinește condițiile de rambursare pentru TVA în sumă de L lei, contestația societății urmând a fi admisă pentru această sumă, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1) lit. b), art. 270 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. 278 alin. (2), art. 280 alin. (4), art. 281 alin. (1) și alin. (6), art. 286 alin. (1) lit. a) și alin. (3) lit. b) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 23 alin. (1), pct. 30 alin. (5) și pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 276 alin. (1) și alin. (4) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Admite contestația ABC din SM și anulează în parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xxxx pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de **L lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.