



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Directia Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel./ fax: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. / 2020
privind soluționarea contestației formulate de
X S.A. - în insolvență
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice T, prin adresa nr. TMG_AIF 000/23.12.2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 000/06.01.2020, cu privire la contestația formulată de X **S.A. - în insolvență**, având sediul social în,, cod unic de înregistrare RO 000, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. 000

X S.A. - în insolvență contestă în parte Decizia de impunere nr.F-TM 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice T, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM 000/2019, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Totodata, societatea contestă și obligațiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata mai susmenționata.

Contestația a fost depusă la Administrația Județeană a Finanțelor Publice T, la data de 05.12.2019, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, fiind înregistrată sub nr.59071, în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 28.10.2019, data la care a fost comunicat actul administrativ-fiscal atacat, conform mențiunii olografe aplicata pe titlul de creanta contestat, anexat în copie la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de X S.A. - în insolvență din județul T.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM 000/2019 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T, X S.A. - în insolvență susține următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 000 lei, societatea precizează că în baza contractului de consignație încheiat în data de 01.11.2015 între Y , în calitate de Consignant și X S.R.L., în calitate de Consignatar au fost prestate o serie de servicii.

Obiectul acestui contract de consignație îl reprezintă vânzarea bunurilor încredințate de Consignant Consignatarului: Consignatarul se obligă să presteze următoarele activități, respectiv să preia marfa expediată din depozitele din P și din alte depozite ale Consignantului, direct la magazinele și/sau alte unități ale Consignatarului din România și să asigure vânzarea lor către terți pe teritoriul României, în numele sau și pe cheltuiala Consignantului. Activitățile vor fi desfășurate în numele Consignatarului și pe cheltuiala Consignantului. Pentru aceasta, Consignantul se obligă la plata unei remunerații lunare.

Această remunerație a fost stabilită drept suma cheltuielilor reale (cheltuieli cu închirierea spațiilor, utilizarea anumitor servicii, costurile angajaților, îmbrăcămintea și uneltele de lucru) ale Consignatarului, plus o marjă de 5% din valoarea acestor cheltuieli.

Societatea a considerat că serviciile respective au locul de impozitare în afara României, la sediul Beneficiarului și prin urmare a emis facturi fără TVA către Y.

În baza art.11 alin.(1) din Codul Fiscal și ale art.14 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunii economice, constatând că locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile conform art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015.

Prin urmare, organele de control au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu cazarea, cu închirierea spațiilor comerciale și cheltuielile cu amortizarea amenajărilor spațiilor comerciale aferentă facturilor emise către Y.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.280 alin.(1) și alin.(2), art.282 alin.(1) din Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei).

Totodata, societatea precizeaza ca organele de inspecție fiscală fac confuzie între noțiunea de comision (în accepțiunea Codului Civil care reglementează inclusiv operațiunile comerciale) și cea de marjă (în accepțiunea legislației privind prețurile de transfer).

Astfel, potrivit art.3 al Contractului de consignație încheiat între părți, activitatea consignatarului este răsplătită printr-o remunerație (nu comision), calculată potrivit regulilor prețurilor de transfer, pe metoda cost plus.

Obligațiile în cadrul unei vânzări în consignație sunt mult mai complexe decât cele ale unei simple intermediari (preluarea bunurilor pe riscul consignatarului, depozitarea lor în spații proprii, conform naturii bunurilor, expunerea spre vânzare a acestora și identificarea de cumpărători), fapt pentru care remunerația pentru vânzarea în consignație trebuie să aibă în vedere acoperirea unei palete diverse de costuri, cele mai importante fiind cele cu resursa umană, cu depozitarea și manipularea lor.

Organele de inspecție au constatat în mod eronat că remunerația datorată consignatarului constă numai în marja de profit de 5%, când de fapt aceasta a fost calculată pe metoda cost plus marja (și nu comision) de 5%.

De asemenea, organele de inspecție fiscală omit complet „noțiunea de cheltuieli accesorii”, această regulă fiind prevăzută explicit din dispozițiile art.286 alin.(3) lit.b) din Codul Fiscal și ale punctului 30 alin.(5) din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

Astfel, toate cheltuielile care orbitează în realizarea serviciului de vânzare în consignație (precum publicitatea produselor) sunt activități accesorii, care derivă numai din serviciul care constituie scopul principal al contractului.

Prin urmare, pentru perioada verificată, societatea a emis facturi fără TVA pentru serviciile prestate în baza Contractului de consignație din data de 2015 încheiat cu Y, cu sediul activității economice și înregistrată în scopuri de TVA în P.

Prin încheierea contractului mai susmenționat, intenția părților a fost de a presta lunar servicii suport de vânzare a mărfurilor,

servicii care să asigure vânzarea mărfurilor ale Y către clienți terți din România.

Aceste servicii suport, deși nu sunt specific detaliate în Contractul de consignație, includ tot fluxul de servicii necesare de la momentul expedierii mărfurilor în România până la momentul vânzării finale a acestora către clienți terți. Astfel, X S.A. - în insolvență pentru a își putea îndeplini obligațiile din Contractul încheiat cu Y a prestat lunar servicii suport care au constat în: depozitarea mărfurilor, manipularea mărfurilor, preluarea mărfurilor, transportul mărfurilor între diferite locații, etc.

Mai mult, constatările organelor de inspecție fiscală, conform cărora comisionul de 5% reprezintă un serviciu pentru care locul de impozitare este la beneficiar, iar în ceea ce privește costurile la care se aplică acest comision ca fiind refacturări (respectiv închirierea spațiilor, utilizarea anumitor servicii, costurile cu angajații, îmbrăcămintea de lucru și uneltele de lucru), reprezintă în fapt o descompunere artificială a unor servicii complexe, negociate a fi remunerate la un preț agreat, negociat în mod liber și independent de către părțile implicate în contract.

De asemenea, abordarea organelor de inspecție fiscală descrisă mai sus este contrazisă de cauza C-155/12 a Curții Europene de Justiție în care se face referire la servicii de depozitare, păstrare, ambalare și potrivit căreia Curtea a considerat că acestea constituie o prestație unică a cărei descompunere ar avea caracter artificial.

Prin urmare, în conformitate cu art.278 alin.(2) din Codul Fiscal, aceste servicii de asistență în vânzarea mărfurilor au locul de prestare la sediul beneficiarului (respectiv în P), astfel că societatea susține că a procedat corect la întocmirea unei facturi fără TVA pentru aceste servicii, la un preț agreat liber și independent între cele două părți.

Mai mult, în susținerea afirmațiilor de mai sus, X S.A. - în insolvență motivează modalitatea aleasă pentru calculul prețului serviciilor prin relația de afiliere care există între cele două societăți, respectiv că prețul a fost stabilit prin metoda cost plus.

Astfel, societatea susține că nu sunt îndeplinite condițiile menționate la pct.5 lit.a) și b) cu privire la încadrarea ca și refacturare de cheltuieli, în sensul că recuperarea acestor cheltuieli nu reprezintă o refacturare, ci reprezintă o parte din prețul stabilit pentru prestarea serviciilor suport de asigurare a vânzării mărfurilor.

Mai mult, în susținerea celor afirmate mai sus, societatea invocă exemplul nr. 4 de la alin.(6) al pct. 31 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În consecință, X S.A. - în insolvență susține că aceste cheltuieli sunt în fapt cheltuieli accesorii serviciilor de suport de vânzare a mărfurilor, pentru care chiar organele de inspecție fiscală au constatat la pagina 8 din Raportul de inspecție fiscală că locul prestării este în afara României.

Totodata, societatea precizeaza ca potrivit art. 1266 NCC, interpretarea contractului se realizeaza conform vointei partilor contractante, negocierilor purtate intre parti si de comportamentul acestora dupa data incheierii contractului, aspecte necunoscute autoritatii fiscale care nu a participat la derularea si activitatea economica a societatii.

Negocierea relatiilor contractuale nu trebuie analizata si aplicata contrar principiilor economice si de drept, deoarece dreptul de administrare este exclusiv al societatii, iar obligatiile sunt expres prevazute de lege, ele nu pot fi prezumate de organele fiscale.

De asemenea, societatea contesta si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.

II Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T în vederea soluționării cu control anticipat a decontului de TVA INTERNȚ –din 2019, pentru perioada 29.12.2015-30.06.2019, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM 000/2019 care a stat la baza Deciziei de impunere nr.F-TM 000/2019, contestate.

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 29.12.2015 - 30.06.2019, X S.A. - în insolvență a desfășurat activitate în sfera intermediarilor, în baza contractului de consignație încheiat la data de 2015 între contestatară, în calitate de consignatar și Y, în calitate de consignatar.

Conform obiectului de activitate al contractului, consignatarul (X S.A. - în insolvență) „se obligă să preia produsele expediate din depozitele din P și din alte depozite ale consignantului...și să asigure vânzarea lor către terți pe teritoriul României, în numele sau și pe cheltuiala consignantului (Y) și/sau să ia măsuri în vederea atingerii acestui scop”.

Astfel, X S.A. - în insolvență a deschis 42 de puncte de lucru pe teritoriul României, constând în spații comerciale în diferite complexe comerciale, galerii sau mall-uri, cu angajați proprii. Prin aceste magazine, AX S.A. - în insolvență a vândut către persoane fizice și juridice marfa consignantului Y, constând în haine, bijuterii gablonțuri, decorațiuni de interior, etc.

Conform prevederilor contractului de consignație, relația dintre consignant și consignatar va acționa în sfera intermediarilor, consignatarul va acționa în nume propriu pe cheltuiala consignantului.

Consignantul are drept de proprietate asupra bunurilor și poate oricând prelua sau ridica total sau parțial bunurile încredințate consignatarului fără niciun preaviz, dar cu obligația plății comisionului convenit.

Consignatarul are obligația preluării mărfii stabilite de consignant în vederea vânzării directe de la unitățile consignantului de pe teritoriul României, pe cheltuiala consignantului.

Remunerația a fost stabilită drept suma cheltuielilor reale ale consignatarului cu activitatea sa în regim de comision (fără TVA) și o marjă de profit de 5% din valoarea cheltuielilor.

În anul 2016, consignantul a livrat marfa (livrare intracomunitară de bunuri) consignatarului pe bază de facturi, către magazinele consignatarului. Consignatarul a vândut marfa la preț de achiziție cu TVA, prin aplicarea cotei standard de TVA, dar fără adaos comercial. Comisionul de 5% a fost facturat lunar consignantului din P (fără TVA), fiind calculat la totalul cheltuielilor, mai puțin cheltuielile din contul 607.

În anii 2017-2018, consignantul a livrat marfa consignatarului pe bază de aviz, către magazinele consignatarului, prin intermediul reprezentantului fiscal deschis în România, Y (Y S.A.). În momentul vânzării mărfii de către consignatar, consignantul tot prin intermediul reprezentantului fiscal facturează marfa vândută, cu TVA, prin aplicarea cotei standard de TVA. Vânzarea mărfurilor către populație este tot la prețul de achiziție, fără adaos comercial. Consignatarul, având în vedere prevederile contractului, refacturează cheltuielile lunare plus un comision de 5% calculat la totalul cheltuielilor (clasa 6 din bilanța de verificare, mai puțin contul 607), refacturarea cheltuielilor făcându-se fără TVA de către consignatar. Pentru achizițiile de bunuri și servicii efectuate, înregistrate în conturile de cheltuieli, X S.A. - în insolvență a dedus TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, X S.A. - în insolvență a obținut venituri din vânzarea mărfurilor (textile-îmbrăcăminte, decorațiuni, etc, prin cele 42 de magazine aflate pe teritoriul României), având ca beneficiari atât persoane fizice, cât și persoane juridice și venituri din refacturarea de costuri și a comisionului prevăzut în contractul de consignatie încheiat cu Y.

Astfel, în perioada derulării contractului de consignatie (01.11.2015-31.12.2018), organele de inspecție fiscală au constatat

că X S.A. - în insolvență, a facturat cheltuieli către Y fără TVA, generate din servicii de închiriere, servicii de cazare, cheltuieli cu amortizarea amenajărilor efectuate la spațiile comerciale închiriate, considerând că locul prestării se află la sediul beneficiarului.

Potrivit prevederilor art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 și art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru serviciile constând în servicii de închiriere, cazare, amortizarea calculată aferentă cheltuielilor de amenajare a spațiilor închiriate, sunt servicii aferente unor bunuri imobile aflate pe teritoriul României, fiind considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil, locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile, respectiv în România.

Astfel, societatea nu a respectat prevederile art.291 alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv conform art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015, locul prestării acestor servicii este locul unde este situat bunul imobil, adică în România, deci operațiunea este impozabilă în România.

În consecință, în baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal și ale art.14 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunii economice, concluzionând că locul prestării este locul unde sunt situate bunurile conform art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu cazarea, cu închirierea spațiilor comerciale și cheltuielile cu amortizarea amenajărilor spațiilor comerciale aferentă facturilor emise de X S.A. - în insolvență în favoarea Y.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.280 alin.(1) și (2), art.282 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X S.A. - în insolvență are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă

serviciilor de cazare, închiriere a unor spații comerciale și cu amortizarea amenajărilor spațiilor comerciale închiriate, facturate către Y din P, în condițiile în care pentru aceste servicii, locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile, respectiv în România.

În fapt, X S.A., în insolvență a desfășurat activitate în sfera intermediarilor, în baza contractului de consignație încheiat la data de 01.11.2015 cu Y P, în calitate de consignatar. Între contestatară, în calitate de consignatar, societatea contestatara avand calitatea de consignatar.

Conform obiectului contractului, consignatarul (X S.A. - în insolvență) „se obligă să preia produsele expediate din depozitele din P și din alte depozite ale consignantului...și să asigure vânzarea lor către terți pe teritoriul României, în numele sau și pe cheltuiala consignantului (Y P) și/sau să ia măsuri în vederea atingerii acestui scop”.

Astfel, X S.A. - în insolvență a deschis 42 de puncte de lucru pe teritoriul României, constând în spații comerciale în diferite complexe comerciale, galerii sau mall-uri, cu angajați proprii, prin care a vândut către persoane fizice și juridice marfa consignantului Y P, constând în haine, bijuterii gablonțuri, decorațiuni de interior, etc.

Se retine ca în perioada derulării contractului de consignație, X S.A. - în insolvență a facturat către Y P, fără TVA, cheltuielile generate din serviciile de cazare, închirierea spațiilor comerciale și amortizarea amenajărilor spațiilor comerciale închiriate, considerand ca locul prestării serviciilor este locul unde beneficiarul isi are stabilit sediul societatii, respectiv in P.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit prevederilor art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, locul prestării este considerat a fi locul unde este situat bunul imobil, respectiv în România, motiv pentru care au dispus in sarcina societatii colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

În drept, art.278 alin. 2 si alin. 4 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, precizeaza:

“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei

impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se retine ca potrivit regulii generale, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Prin excepție de la regula generala, legiuitorul a prevazut in mod expres ca locul prestării serviciilor efectuate în legătură cu un bun imobil se consideră a fi locul în care este situat bunul respectiv.

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 14 alin. 1 din Hotararea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii.”

iar la pct. 16 alin. 1, alin. 2 si alin 3 din acelasi act normativ, se prevede:

“(1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 325 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 legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau părți ale unei construcții destinate să fie edificată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă construcția este sau nu edificată;

b) prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;

c) edificarea unei construcții pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei construcții sau a unor părți ale unei construcții;

d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

e) lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;

f) studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;

g) evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;

h) leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alin. (4) lit. c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocată utilizării exclusive de către client;

i) prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată și situațiile similare;

j) cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de lit. h) și i), legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de drepturi de pescuit și de vânătoare sau a accesului în săli de așteptare din aeroporturi sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi un pod sau un tunel;

k) întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;

l) întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

m) instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile, respectiv care nu pot fi deplasate fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției în care au fost instalate permanent;

n) întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;

o) administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alin. (4) lit. g), constând în exploatarea de bunuri imobile de către proprietar sau pe seama acestuia;

p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alin. (4) lit. d);

q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care

privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.”

Prin urmare, conform prevederilor legale mai susmenționate, serviciile efectuate în legătură cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil iar locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că în data de 2015, X **S.A. - în insolvență**, în calitate de Consignatar, a încheiat cu Y P, în calitate de Consignant, un contract de consignație, având ca obiect *„vânzarea bunurilor încredințate de Consignant Consignatarului, în condițiile reglementate mai jos”*.

Urmare analizării contractului de consignație mai susmenționat, organul de soluționare a contestației reține ca potrivit art.2 al contractului, denumit „Obiectul și scopul contractului”, la pct. 2 lit.a) se menționează că Consignatarul se obligă *„să preia produsele stabilite de către Consignant (denumite în continuare „Marfă”) expediate din depozitele din P, direct la magazinele și/sau alte unități ale Consignantului de pe teritoriul României și să asigure vânzarea lor către terți pe teritoriul României, în numele său și pe cheltuiala Consignantului precum și/sau să ia măsuri în vederea atingerii acestui scop”*.

De asemenea, prin prezentul contract, părțile au convenit că pentru activitățile mai susmenționate, Consignatarul are drept la o remunerație, care potrivit art.3 denumit *„Remunerație și termen de plată”, pct.2 „Remunerația a fost stabilită drept suma cheltuielilor reale ale Consignatarului, cu activitatea sa în regim de comision (fără TVA) și o marjă de 5% din valoarea Cheltuielilor. Drept costuri sunt considerate cu precădere cheltuielile cu închirierea spațiilor, utilizarea anumitor servicii, costurile cu angajații, îmbrăcămintea de lucru și uneltele de lucru.”*

Prin urmare, analizând contractul de consignație și sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM 000/2019, organul de soluționare a contestației reține că, în perioada verificată, respectiv 29.12.2015 - 30.06.2019, X S.A. - în insolvență a deschis 42 de puncte de lucru pe teritoriul României, constând în spații comerciale în diferite complexe comerciale, galerii sau mall-uri, cu angajați proprii. Prin aceste magazine, X S.A. - în insolvență a vândut către persoane fizice și juridice marfa consignantului Y P, constând în haine, bijuterii gablonțuri, decorațiuni de interior, etc.

Se mai reține, de asemenea, că în baza contractului de consignație, X S.A. - în insolvență a refacturat către Y P, fără taxa pe valoarea adăugată, cheltuielile generate de serviciile de cazare, cheltuieli cu amortizarea amenajărilor efectuate la spațiile comerciale închiriate, considerând că locul prestării se află la sediul beneficiarului, respectiv în P.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține, cu titlu de exemplificare, următoarele refacturări de cheltuieli, prezentate în Anexa nr.7 a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM 508/2019, denumită „Situția livrărilor intracomunitare de servicii în perioada verificată”:

► Nr. Doc.: , denumire furnizor:Y S.A., data: 2018, valoare lei: 000 lei, TVA: 0, valoare totală:000 lei, cu denumirea: „Refacturare cheltuieli/servicii cf. Contract de consignație”;

► Nr. Doc.: , denumire furnizor:Y S.A., data: 2018, valoare lei: 000 lei, TVA: 0, valoare totală:000 lei, cu denumirea: „Refacturare cheltuieli/servicii cf. Contract de consignație”.

Prin raportare la prevederile legale invocate la temeiul de drept din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației reține că legiuitorul a detaliat categoriile de servicii efectuate în legătură directă cu un bun imobil, care au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, dintre care pot fi incluse și cheltuielile generate din serviciile de cazare, cheltuieli cu amortizarea amenajărilor efectuate pe spațiile comerciale închiriate.

De asemenea, în analiza măsurii în care serviciile facturate de X S.A. - în insolvență intră sub incidența prevederilor art.278 alin.(4) lit.a) din Codul Fiscal (ce corespunde art. 47 din Directiva 2006/112/CEE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului) se reține că din jurisprudența comunitară în materie reiese că numai pentru prestările de servicii care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil locul prestării se consideră a fi locul unde este situat bunul imobil (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger pct.24, C-530/09 Inter-Mark Group pct.30). Instanța comunitară a decis că o legătură suficient de directă implică, pe lângă faptul ca prestarea să fie legată de un bun imobil determinat în mod expres și faptul că prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine, și anume, ca bunul imobil individualizat expres

să fie elementul central și indispensabil al acesteia (hotărârea CEJ din cauza C-166/05 Heger pct.25).

Or, așa cum s-a reținut în prezenta decizie, cheltuielile generate de serviciile de cazare, cheltuieli cu amortizarea amenajărilor efectuate la spațiile comerciale închiriate, respectiv pentru cele 42 de puncte de lucru deschise de contestatară pe teritoriul României, constând în spații comerciale în diferite complexe comerciale, galerii sau mall-uri, prin care a vândut către persoane fizice și juridice marfa consignatului Y P, constând în haine, bijuterii gablonțuri, decorațiuni de interior, etc, au legatura cu bunuri imobile aflate pe teritoriul Romaniei.

Având în vedere considerentele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat în sarcina X S.A. - în insolvență taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește argumentul contestatarii, potrivit căruia abordarea organelor de inspecție fiscală este contrazisă de cauza C-155/12 a Curții Europene de Justiție în care se face referire la servicii de depozitare, păstrare, ambalare și potrivit căreia Curtea a considerat că acestea constituie o prestație unică a cărei descompunere ar avea caracter artificial, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât invocarea cauzei mai susmenționată nu prezintă nicio relevanță în cauza supusă soluționării, având în vedere că serviciile de depozitare, păstrare și ambalare din speța descrisă în Cauza C-155/12 nu pot fi comparabile cu serviciile cu cazarea, închirierea spațiilor comerciale și amortizarea amenajărilor spațiilor comerciale închiriate.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul societății, potrivit căruia organele de inspecție au constatat în mod eronat că remunerația datorată consignatarului constă numai în marja de profit de 5%, când de fapt aceasta a fost calculată pe metoda cost plus marja (și nu comision) de 5%, întrucât nu acest considerent a condus la colectarea suplimentară a taxei pe valoarea adăugată în sumă de 3.427.788 lei, metoda aleasa avand incidenta asupra stabilirii preturilor in cazul tranzactiilor dintre afiliati, respectiv pretul practicat sa fie

pretul pietei astfel ca baza impozabila tranzactionata intre afiliati sa fie egala cu cea dintre doua societati independente.

Preturile de transfer vin sa stabileasca baza impozabila, nu tratamentul fiscal al taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste afirmatia contestata referitoare la faptul ca organele de inspectie fiscala fac confuzie intre notiunea de comision in acceptiunea Codului Civil si cea de marja in acceptiunea legislatiei privind preturile de transfer, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezulta ca pentru stabilirea tratamentului fiscal s-au avut in vedere prevederile Codului Civil care reglementeaza contractul de consignatie. Astfel, avand in vedere relatiile de afiliere dintre cele doua societati, acestea au stabilit ca toate costurile efectuate de consignant sunt ale consignantului si urmeaza sa fie recuperate de la acesta, ceea ce este in concordanta cu prevederile Codului Civil.

Codul fiscal reglementeaza modul de functionare al taxei pe valoarea adaugata, iar prevederile legale astfel cum au fost invocate ca temei de drept in prezenta decizie, stabilesc fara echivoc locul prestarii de servicii in cazul serviciilor care au legatura cu un bun imobil, respectiv la locul unde se afla bunul imobil, in cazul in speta, in Romania, ca exceptie de la regula generala.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X **S.A.** - **în insolvență** împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM 000/2019, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește solicitarea societății de anulare a oricăror obligații fiscale accesorii ce pot fi stabilite ulterior în legătură cu taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.F-TM 000/2019 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM 000/2019, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, prin adresa nr.A_SLP 000/27.02.2020, organul de soluționare a contestației a solicitat Administrației Județene a Finanțelor Publice T să comunice *dacă în baza actului administrativ fiscal mai susmenționat, au fost emise decizii referitoare la obligațiile de plată accesorii*, solicitare la care până la data emiterii prezentei nu s-a primit răspuns.

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va avea în vedere solicitarea societății la data la care va fi sesizată de organul fiscal.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X **S.A. - în insolvență** împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM 000/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei.

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

DIRECTOR GENERAL,