

DECIZIA nr. 212 din 12.04.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC ABC SRL, cu sediul in, sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr./.....2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr./.....2012 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC ABC SRL, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr./.....2012.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2012 si comunicata in data de2012 pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **S lei**.

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. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC ABC SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC ABC SRL, pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 15.06.2007-31.10.2010 pentru solutionarea cu control anticipat a decontului de TVA cu sold negativ si optiune de rambursare nr./2010.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2012, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2012, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de T si accesorii aferente in suma de A lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de R lei.

II. Prin contestatia formulata SC ABC SRL sustine ca a incadrat corect tranzactia constand in refacturare cheltuieli de expatriere ca fiind scutita cu drept de deducere conform art. 133 alin. 2 lit. g pct. 5 din Codul fiscal, organele de inspectie facand o confuzie cu privire la clientul serviciilor prestate si stabilind locul prestarii serviciilor in Romania, prin raportare la angajatul expatriat.

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

Cauza supusă soluționării este dacă recuperarea de la o societate parteneră din alt stat membru a unor costuri legate de relocarea în România a unuia din angajații săi reprezintă o prestare de serviciu de natură consultanței sau alta similară, pentru care locul prestării este considerat a fi locul beneficiarului din străinătate sau o prestare de serviciu impozabilă în România.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC ABC SRL a refacturat în regim de scutire în data de 31.12.2009 conform art. 133 alin. 2 din Codul fiscal cheltuielile de expatriere pentru relocarea angajatului Alvaro Costa către firma SC ABCD SA din Portugalia. Din nota explicativă nr./..... societatea a menționat componenta sumei refacturate ca reprezentând diurna, salariul, chiria lunară, utilități, bonus salarial și alte cheltuieli efectuate de angajat pe teritoriul României.

În urma inspecției fiscale a fost analizat locul pentru serviciile prestate, stabilindu-se că locul prestării este în România conform art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 8 din Codul fiscal, motiv pentru care s-a procedat la colectarea TVA prin aplicarea cotei de 19%, rezultând o diferență suplimentară de S lei.

In drept, potrivit art. 126 și art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2009:

„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).

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

- a) *operațiuni taxabile*, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;
- b) *operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere*, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. *În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹; [...].*

„Art. 133. – (1) **Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.**

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), 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;

b) locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport, altele decât cele de transport intracomunitar de bunuri;

c) locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri. [...]

d) locul în care se prestează serviciile, în cazul unei prestări de servicii constând în activități accesorii transportului, cum sunt încărcarea, descărcarea, manipularea și servicii similare acestora. [...]

e) în statul membru de plecare a transportului, pentru serviciile de intermediere prestate în legătură cu un transport intracomunitar de bunuri de către intermediarii care acționează în numele și în contul altor persoane. [...]

f) locul în care se prestează serviciile accesorii, pentru serviciile de intermediere prestate în legătură cu serviciile accesorii transportului intracomunitar de bunuri de către intermediarii care acționează în numele și în contul altor persoane. [...]

g) **locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:**

[...]

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

6. prelucrarea de date și furnizarea de informații;

7. operațiunile bancare, financiare și de asigurări, inclusiv reasigurări, cu excepția închirierii de seifuri;

8. punerea la dispoziție de personal;

[...]

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii: [...]

i) locul operațiunii de bază pentru serviciile de intermediere aferente acestei operațiuni, prestate de intermediari care acționează în numele și în contul altor persoane, când aceste servicii sunt prestate în legătură cu alte operațiuni decât cele prevăzute la lit. e), f) și g). [...]

Fata de cele sus-mentionate se retine ca, pentru a fi impozabile in Romania, serviciile trebuie sa aiba locul prestarii in Romania. Ca regula generala, serviciile sunt considerate a fi prestate la locul unde se afla sediul prestatorului, cu exceptia anumitor servicii, pentru care locul prestarii se stabileste in functie de alte criterii, cum sunt obiectul prestatiei, locul prestarii efective, locul unde este stabilit beneficiarul etc. In virtutea principiului de drept "exceptio est strictissimae interpretationis", in masura in care serviciile prestate nu se regasesc in serviciile anume nominalizate la alin. (2) al art. 133 din Codul fiscal, se aplica regula generala stabilita la alin. (1) al aceluiasi articol conform careia locul prestarii unui serviciu se considera a fi sediul/domiciliul prestatorului.

In speta, intre contestatoarea SC ABC SRL din Romania si SC ABCD SA din Portugalia a fost incheiat in data de 28 decembrie 2009 un contract prin care firma portugheza s-a angajat sa ramburseze societatii romanesti costurile legate de relocarea in Romania a unuia din angajatii sai (domnul AC). Suma corespunzatoare costurilor de expatriere suportate pentru relocarea angajatului este de E euro plus TVA si reprezinta diurna, costuri relocare, chirie lunara, utilitati lunare, bonus salarial si alte cheltuieli achitate de societatea din Romania.

Factura a fost emisa in data de 31.12.2009 sub nr. pentru E euro, fara TVA, cu mentiunea ca este exceptata de la plata TVA in baza art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.

La dosarul cauzei se afla, in copie, contractul individual de munca incheiat de societatea contestatoare cu domnul AC pentru functia director operatiuni, in vigoare incepand cu data de 06.11.2008; decizia nr. 01/05.05.2010 privind incetarea raporturilor de munca cu salariatul incepand cu data de 30.04.2010; contractul incheiat la data de 28 decembrie 2009 cu firma SC ABCD SA din Portugalia si anexa la contract din care reiese ca peste 50% din cheltuielile refacturate sunt cheltuieli cu chiria si utilitatile lunare; factura nr./31.12.2009.

Din cele anterior prezentate rezulta ca societatea contestatoare nu a prestat nici servicii de consultanta sau altele de natura similara si nici servicii de punere la dispozitie de personal catre societatea partenera din Portugalia, pentru a putea aplica exceptia de la art. 133 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal conform careia locul prestarii este considerat a fi locul unde este stabilit beneficiarul. Dimpotriva, contestatoarea **a facturat recuperarea unor costuri de expatriere suportate pentru relocarea angajatului strain, care nu sunt anume nominalizate printre serviciile pentru locul prestarii se stabileste, cu titlu de exceptie**, in conformitate cu criteriile precizate expres la art. 133 alin. (2) lit. a) – i) din Codul fiscal. Ca atare, in speta **devine aplicabila regula generala cu privire la stabilirea locului prestarii serviciilor** stabilita de art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, conform careia locul prestarii este la sediul prestatorului, adica in Romania. Fiind o operatiune ce are locul in Romania, este indeplinita si conditia de la art. 126 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal si, in consecinta, operatiunea de refacturare a costurilor este impozabila, contestatoarea avand obligatia sa colecteze TVA aferenta.

Faptul ca organele de inspectie fiscala au facut o confuzie cu privire la clientul serviciilor prin raportare la angajatul AC nu justifica pastrarea tratamentului fiscal aplicat de societatea contestatoare serviciilor in cauza. Astfel, contestatoarea, la randul ei, confunda operatiunile neimpozabile datorita situarii locului acestora in afara Romaniei cu operatiunile impozabile, dar scutite cu drept de deducere si nu aduce nicio dovada ca a prestat ea insasi servicii de consultanta, inginerie, juridice, avocatiale etc. pentru a justifica incadrarea serviciilor reclamata prin contestatie, respectiv la art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5 din Codul fiscal si a trata operatiunea ca nefiind impozabila in Romania. Rezulta, asadar, ca independent de confuziile legate de rationamentul fiscal aplicat, ceea ce conteaza pentru stabilirea corecta a consecintelor fiscale este natura sumelor

pentru care s-a emis factura nr./31.12.2009. Cum acestea nu reprezinta nici contravaloarea unor servicii de consultanta, nici a unor servicii de punere la dispozitie de personal rezulta ca acestea reprezinta contravaloarea unor servicii nenominalizate expres la derogarile stabilite prin legea fiscala si, in consecinta, pentru ele se aplica regula generala de stabilire a locului prestarii prevazuta de art. 133 alin. (1) din Codul fiscal, ceea ce conduce la impozitarea lor la sediul societatii prestatoare din Romania.

Fata de cele ce preced, contestatia societatii cu privire diferenta suplimentara de TVA in suma de S lei urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) si alin. (9) si art. 133 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31 decembrie 2009 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia SC ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX ZZZ/2012 pentru diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de S lei.

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.