

DECIZIA nr. 275 din 28.07.2020
privind soluționarea contestației **ABC - 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. ..., înregistrată sub nr. MBR-REG_....2020 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din SM reprezentată convențional de în baza procurii autentificate datate 10.05.2019.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_... îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsxy/zz.zz.zzzz, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **S 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 coroborate cu pct. 3.6 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, 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. drsxy/zz.zz.zzzz, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din SM prin cererea cu nr. de referință ...8, înregistrată sub nr. ...7.

Organele fiscale au reținut pe baza documentelor prezentate că societatea nerezidentă a beneficiat de servicii de modificare mecanică a bunurilor corporale, și anume "actualizare sisteme turbo", pentru care locul prestării se consideră a fi locul unde persoana impozabilă beneficiară își are stabilit sediul activității economice conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, astfel că operațiunea nu este impozabilă în România, iar societatea nu poate beneficia de rambursarea taxei facturate eronat.

II. Prin contestația formulată ABC societatea prezintă fluxul operațional al operațiunilor din care reiese că pentru motoarele electrice produse comandă sisteme turbo de la compania C1 din Austria, care le subcontractează unui furnizor din România FZR SRL. Pe lanțul de aprovizionare, subcomponentele turbocompressoarelor (carcase) sunt turnate de forma C2 din Italia, sunt prelucrate în România de FZR SRL cu echipamente aparținând ABC, sunt livrate companiei C1 din Austria care construiește turbocompressoarele și care le vinde ABC din SM.

Societatea arată că echipamentele/instrumentele utilizate în procesul de producție în România au suferit un proces de actualizare prin îmbunătățirea performanțelor lor tehnice care a făcut obiectul facturii nr. fctx emisă de C1 din Austria, pe codul său de TVA din România.

Societatea susține că a efectuat astfel o achiziție locală de servicii în sensul Codului fiscal și că echipamentele rămân pe teritoriul României integrate într-o mașinărie ce face parte dintr-o construcție, fiind considerate bunuri imobile în sensul art. 537 Cod civil și

Regulamentului de punere în aplicare nr. 1042/2013 de modificare a Regulamentului nr. 282/2011, caracterizarea ca bunuri imobile bazându-se pe prevederile acestor regulamente și nu în baza legislației contabile, la care se face referire în răspunsul furnizorului.

Invocând prevederile art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 72 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare, societatea susține că a efectuat o achiziție locală de servicii, impozabilă în România conform art. 268 din Codul fiscal deoarece are locul prestării în România potrivit art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, achiziția neîncadrându-se în prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

ABC susține că îndeplinește și celelalte condiții de rambursare a TVA de la pct. 72 alin. (3), (5), (6), (7), (8), (9), (11), (12), (13) și (15) din Normele metodologice, iar prin negarea dreptului la deducerea TVA se încalcă principiul proporționalității și neutralității taxei reținut de jurisprudența CJUE din cauzele C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, C-255/02, C-25/07.

În susținerea contestației societatea ABCa prezentat fotografiile cu utilajele aflate la FZR SRL, confirmarea prin e-mail a furnizorului că utilajele se află în România, factura nr. fctx și jurisprudența CJUE la care a făcut referire în contestație.

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 din facturile de lucrări de actualizare prin modernizare a unor utilaje existente în România, în condițiile în care **nu a prezentat documentație**, îndeobște de natură tehnică, care să clarifice în ce măsură, după instalare și montaj utilajele respective au devenit bunuri imobile, respectiv nu mai pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea clădirii ce face corp comun cu "mașinăria principală" unde au fost instalate, astfel încât serviciile ulterioare de actualizare a acestor utilaje să fie considerate ca servicii legate de bunuri imobile situate în România, care să fie taxate corect din punct de vedere al legislației de TVA referitoare la locul prestării serviciilor.*

În fapt, prin cererea cu număr de referință ... din ..., recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. ... societatea nerezidentă ABC din SM a solicitat rambursarea TVA în suma de S lei din factura nr. fctx în valoare netă de E euro (L lei) emisă de C1 din Austria, înregistrată în scopuri de TVA în România sub nr. RO.....

Prin decizia de rambursare nr. drsxy/zz.zz.zzzz organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins integral cererea de rambursare pe motiv că locul prestării serviciilor constând în modificarea, prelucrarea mecanică a bunurilor corporale, și anume "actualizare sisteme turbo", nu este în România, ci în SM conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, iar TVA facturată incorect nu se rambursează potrivit pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Se precizează că în vederea încadrării corecte a operațiunii din punct de vedere al TVA a fost solicitat societății FZR SRL din România, care deține în custodie dispozitivele asupra cărora s-au prestat serviciile de actualizare un răspuns cert cu privire la modul cum acestea sunt înscrise în contabilitate (ca bunuri mobile sau imobile). Prin adresa cu nr. de ieșire

adrsx/2019 societatea FZR SRL a transmis răspunsul prin care s-a precizat că respectivele dispozitive sunt înregistrate în contabilitate ca bunuri mobile.

Prin contestația formulată ABC susține că serviciile sunt pentru utilaje instalate permanent într-o mașinărie mai mare ce face parte dintr-o construcție și care nu pot fi folosite separat de mașinăria principală, iar aceasta din urmă nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii.

În drept, în raport de data depunerii cererii, 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** nestabilă 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 nestabilă 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 agențiilor 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.

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

1. combustibil;
2. închiriere de mijloace de transport;
3. cheltuieli legate de mijloace de transport (altele decât bunurile și serviciile prevăzute la codurile 1 și 2);
4. taxe rutiere de acces și taxa de utilizare a drumurilor;
5. cheltuieli de deplasare, de exemplu, cu taxiul sau cu mijloacele de transport public;
6. cazare;
7. servicii de catering și restaurant;
8. acces la târguri și expoziții;
9. cheltuieli pentru produse de lux, activități de divertisment și spectacole;
10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(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).

(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 căruia îi este adresată.

(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. În acest scop, pentru a stabili dacă o cerere este sau nu justificată, organele fiscale competente au dreptul să solicite acestora orice informații sau documente, care trebuie prezentate și însoțite de traduceri certificate în limba română, în măsura în care acestea sunt întocmite într-o limbă străină.

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 incorect"**. În acest sens, jurisprudența europeană în materie recunoaște că **taxa facturată din greșală 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 Curtii 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 incorect, fie ca urmare a faptului că operațiunile nu sunt impozabile în România, fie ca urmare a faptului că operațiunile sunt scutite de TVA.

Astfel, în raport de data derulării operațiunilor, de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidentă sunt incidente și prevederile art. 268 și art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 126. – (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;

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;**

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

”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.

(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;”.

Referitor la prestările de servicii legate de bunurile imobile, pct. 16 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului V II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, în vigoare la data operațiunilor:

”16. (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.

(1[^]1) În aplicarea art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, **sunt considerate bunuri imobile bunurile prevăzute la art. 13b din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011** al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare.

(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:

[...]

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; [...]".

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** întrucât dacă aceste servicii au natura unor servicii de modificare, actualizare, prelucrare a unor utilaje sau echipamente, atunci ele intră pe regula generală a stabilirii locului prestării conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, nefiind impozabile în România, iar societatea nerezidentă beneficiară nu poate solicita rambursarea taxei facturate incorect pentru servicii care nu au locul prestării în România, cu excepția situației în care utilajele sau echipamentele sunt calificate drept bunuri imobile, când locul prestării se stabilește pe baza excepției de la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, serviciile fiind astfel impozabile în România și facturate corect cu TVA de către prestatorul român.

În speță, societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA pentru servicii de modificare, actualizare a unor utilaje/echipamente pe care le deține la societatea FZR SRL din România și cu care sunt prelucrate carcase necesare realizării unor turbocompressoare achiziționate în vederea realizării motoarelor produse de societatea nerezidentă, utilaje pe care contestatoarea le consideră bunuri imobile din punct de vedere al TVA.

Se reține faptul că prevederile pct. 16 alin. (2) și (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016 transpun prevederile Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013, care modifică Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor, însă nu conțin elemente suplimentare de natură să clarifice în ce condiții mașini și echipamente, altminteri mobile, devin imobile prin instalare permanentă și imposibilitatea deplasării fără distrugerea sau modificarea construcției în care au fost instalate, motiv pentru care vor fi avute în vedere și îndrumările din Notele explicative DG TAXUD la Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2017 și care se bazează pe jurisprudența CJUE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile.

Astfel, în privința mașinilor și echipamentelor, la pct. 95-112 și pct. 225 din Notele explicative se regăsesc îndrumările practice pentru aplicarea art. 13b lit. (d) și art. 31a alin. (2) lit. m) și n) din Regulamentul (UE) nr. 1042/2013, care există deja transpuse în legislația internă la pct. 16 alin. (3) lit. m) și n) din Normele metodologice, din care se desprind următoarele:

- orice element (echipament, mașină), care altfel ar fi un bun mobil, este considerat drept bun imobil pentru faptul că este instalat permanent într-o clădire sau construcție astfel încât **nu poate fi deplasat fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției;**

- termenul "permanent" în cazul echipamentelor sau mașinilor industriale, care au o durată de viață economică/utilă mai scurtă decât clădirile sau construcțiile în care sunt utilizate înseamnă că acestea sunt utilizate pentru o anumită perioadă în cursul activității economice în scopul căreia au fost achiziționate;

- „elementele instalate permanent” într-o clădire sau construcție nu implică în mod necesar faptul că acestea sunt fixate pe clădire sau construcție prin intermediul unei șaibe, al unei bride sau al oricărui alt tip de dispozitiv de prindere. *O mașină industrială care, datorită caracteristicilor sale (dimensiune, greutate etc.), este instalată permanent într-o uzină ar putea*

cauza, de exemplu, distrugerea (unei părți a) uzinei atunci când este îndepărtată (de exemplu, dacă este necesar să se îndepărteze acoperișul sau să se demoleze un zid pentru a extrage mașina);

- „distrugerea” ar acoperi situațiile în care clădirea sau construcția suferă daune grave sau o modificare fizică substanțială ca urmare a îndepărtării oricărui element instalat permanent în aceasta;

- **o mașină înșurubată în pardoseala unei fabrici pentru a o împiedica să se miște în timpul producției și care poate fi îndepărtată pur și simplu prin scoaterea șuruburilor din pardoseală nu conduce la afectarea clădirii în mod semnificativ, chiar dacă există un anumit impact asupra pardoselii;**

- *intensitatea efortului, timpul sau costul necesar pentru repararea clădirii sau construcției ori deteriorarea elementelor în discuție constituie indicii de apreciere;*

- **fixarea elementului pe construcție sau clădire trebuie să fie suficient de puternică pentru a crea un ansamblu care îndeplinește o funcție specifică independentă de clădire și a cărei îndepărtare ar conduce la o deteriorare semnificativă a clădirii sau construcției și, eventual, a elementului îndepărtat în sine;**

- *după ce mașinile sau echipamentele au fost instalate sau montate și, în urma instalării sau montării, sunt considerate bunuri imobile, serviciile de întreținere, reparare, inspecție și supraveghere prestate cu privire la mașinile sau echipamentele respective vor fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile.*

Societatea nerezidentă ABC consideră că serviciile sunt pentru utilaje instalate permanent într-o mașinărie mai mare ce face parte dintr-o construcție și care nu pot fi folosite separat de mașinăria principală, iar aceasta din urmă nu poate fi deplasată fără sau modificarea clădirii și în susținerea acestei aserțiuni societatea a prezentat 4 (patru) fotografii scanate, alb-negru.

Organul de soluționare a contestației **constată că aceste 4 (patru) fotografii, scanate alb-negru, nu dovedesc de niciun fel că utilajele sunt instalate permanent și fac corp comun cu o construcție/clădire și că nu pot fi îndepărtate fără deteriorarea semnificativă a construcției, în sensul Notelor explicative DG TAXUD la Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului, în condițiile în care:**

- contestatoarea nu a prezentat **documente și informații cu privire la ”mașinăria principală”, din care să reiasă care sunt caracteristicile tehnice ale acesteia** (greutate, lungime, lățime, descriere tehnică, **operațiunile realizate la momentul amplasării de natură să conducă la obținerea unui corp comun cu clădirea în care este amplasată**), **când anume a fost amplasată și cui aparține această mașinărie principală** (contestatoarei nerezidente, societății prelucrătoare FZR SRL din România sau altcuiva);

- contestatoarea nu a prezentat **documente și informații cu privire la utilajele care-i aparțin și care au fost supuse serviciilor de ”actualizare”** (modernizare/îmbunătățire), **caracteristicile tehnice ale utilajelor respective și cum anume din punct de vedere tehnic acestea au fost ”instalate” în ”mașinăria principală”** astfel încât acestea să facă corp comun cu ”mașinăria principală” și cu clădirea în care este amplasată această mașinărie și să nu poată fi dezinstalate fără distrugerea sau modificarea clădirii, după cum se afirmă în contestație;

- *din examinarea vizuală a fotografiilor, singura posibilă având în vedere că acestea sunt singurele probe/dovezi aduse în susținere, reiese că este vorba de piese/utilaje **fixate cu buloane, șuruburi, șaibe, piulițe** (3 fotografii) ori de niște grilaje (1 fotografie), **ceea ce, intuitiv, conduce la concluzia că utilajele pot fi dezinstalate din ”mașinăria principală”;***

- în sprijinul faptului că utilajele nu au devenit bunuri imobile, adică nu sunt fixate permanent și pot fi deinstalate este și **răspunsul societății prelucrătoare FZR SRL, care utilizează efectiv utilajele, în sensul că utilajele sunt în custodie (deci trebuie returnate proprietarului - societatea nerezidentă) și sunt înregistrate în contabilitate ca bunuri mobile.**

Prin urmare, chiar dacă modalitatea de înregistrare în contabilitate a bunurilor nu reprezintă un criteriu decisiv pentru calificarea bunurilor drept imobile sau mobile în înțelesul taxei pe valoarea adăugată, după cum susține și societatea prin contestația formulată, în raport cu cele patru fotografii existente la dosarul cauzei nu se poate desprinde de niciun fel că utilajele "actualizate"/modernizate/îmbunătățite reprezintă bunuri imobile, care nu pot fi deinstalate fără distrugerea sau modificarea clădirii.

Ca atare, susținerile societății contestatoare în sensul că serviciile de "actualizare" a utilajelor reprezintă servicii legate de bunuri imobile impozabile în România sunt simple susțineri pro-causa, nedovedite și care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, ținând cont și de principiul consacrat încă din dreptul roman potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească exprimat prin adagiul latin "**actor incumbit probatio**", principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege".

"Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege",

precum și de art.73 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 73. - (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*".

"Art. 269. - (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

d) **dovezile pe care se întemeiază**".

În privința susținerilor contestatoarei referitoare la îndeplinirea celorlalte condiții pentru rambursarea TVA de la pct. 72 alin. (3), (5), (6), (7), (8), (9), (11), (12), (13) și (15) din Normele metodologice și la încălcarea principiilor proporționalității și neutralității taxei reținute de jurisprudența CJUE, organul de soluționare a contestației constată că societatea nerezidentă **ignoră cu desăvârșire jurisprudența CJUE din cauza C-35/05 Reemtsa** anterior amintită, din care se desprind cele două idei principale: *nu se rambursează TVA facturată incorect, deci inclusiv TVA percepută eronat pentru operațiuni care nu sunt impozabile în România* (a se vedea pct. 23 și pct. 28 din hotărâre) și că *principiile neutralității și efectivității taxei nu sunt încălcate prin faptul că beneficiarul poate exercita o acțiune de drept civil în restituirea plății nedatorate împotriva prestatorului* (a se vedea pct. 39 și pct. 42 din hotărâre). Or, simpla invocare a unor principii degajate din jurisprudența CJUE nu este suficientă pentru a concluziona că societatea nerezidentă poate beneficia de rambursarea TVA, din moment ce situației de fapt îi este aplicabilă jurisprudența CJUE dintr-o cauză similară și care este net defavorabilă contestatoarei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1) lit. b), art. 278 alin. (2) și alin. (4) lit. a) și art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 16 alin. (1[^]1), alin. (2) și alin. (3) lit. m) și n) și pct. 72 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 73 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația societății **ABC** din SM formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drsxy/zz.zz.zzzz pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.