

DECIZIA nr. 144 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
XXX din Italia,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala X, prin adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia depusa de catre persoana nerezidenta XXX, avand cod de TVA X, persoana impozabila nestabilita in Romania, stabilita in Italia,

Obiectul contestatiei, remisa prin posta in data de **08.05.2015** si inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X il constituie Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X, transmisa prin portalul electronic in data de 30.03.2015 si prin posta in data de **09.04.2015**, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **X lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva a 9-a /2008/CE din data de 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin.(1), art. 206, art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solucioneze contestatia formulata de persoana nerezidenta XXX.

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

I. Persoana nerezidenta XXX, contesta decizia de rambursare a TVA nr. X, prin care a fost respinsa TVA solicitata la rambursare in suma de X lei sustinand, în esenta, urXXXoarele:

TVA solicitata la rambursare, in suma de X lei, provine din factura nr. X emisa de I.I. XY in baza contractului de intermediere nr. X. Persoana nerezidenta este la randul sau intermediara in achizitia de terenuri de catre firme interesate in constructia de centrale electrice. Argumentatia organului fiscal a fost ca nu se poate stabili o legatura suficient de directa intre serviciile de consultanta si un bun imobil situat in Romania, pentru a se incadra in exceptia prevazuta de art. 133 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal.

Operatiunile prestate de I.I. XY au constat in identificarea terenurilor care indeplineau conditiile necesare, pentru edificarea de centrale electrice (parcuri fotovoltaice) ce urmau a fi racordate la sistemul energetic national. Remuneratia stabilita prin contract consta dintr-o parte fixa si o parte variabila, calculata in functie de numarul de megawati ce se puteau produce de centralele ce urmau sa fie edificate pe terenurile respective.

Pentru o parte a serviciilor prestate, prestatoarea a emis factura nr. X, careia i-a fost atasat raportul de activitate din data de 28.02.2013. Conform raportului, in urma activitatii prestatorului, terenurile au fost achizitionate de catre doua societati, respectiv XYA SRL si XES SRL. Societatea XYA SRL a obtinut Avizul Tehnic de Racordare (ATR)

nr. 1X, in schimb societatea XES SRL nu a mai procedat la obtinerea ATR intrucat ar fi trebuit sa achite o suma prea mare, ce nu se justifica in actualele conditii economice (modificarea legislatiei in privinta sustinerii producatorilor de energie regenerabila prin certificate verzi).

Din prezentarea starii de fapt rezulta ca operatiunea indeplinea conditiile prevazute de **art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal**, fiind o prestare de servicii aferenta unui imobil si exista o legatura directa suficienta intre prestarea de servicii si bunul imobil in cauza.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X emisa de **Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti** din cadrul D.G.R.F.P.B. s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

Motivele de fapt retinute in decizia nr. X pentru care s-a stabilit ca solicitanta nu are drept de rambursare pentru TVA in suma de X lei, consta in urmatoarele:

- concluzia ca avand in vedere cele "prezentate mai sus, reiese in mod clar ca societatea nerezidenta beneficiaza de servicii de consultanta care nu au o legatura suficient de directa cu un bun imobil situat in Romania, pentru a se incadra in exceptia prevazuta la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal". Anterior organele fiscale efectueaza o analiza a contractului de intermediere;

- potrivit contractului prezentat, societatea nerezidenta presteaza la randul sau servicii de consultanta in Romania catre persoane rezidente sau nerezidente in Romania "si prin urmare nu se poate stabili daca aceasta trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania" potrivit art. 153 din Codul fiscal.

In concluzie s-a stabilit ca operatiunile facturate de I.I. XY au fost eronat facturate cu TVA (intrucat sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (2) din Codul fiscal privind locul prestarii serviciilor). Astfel locul prestarii este sediul beneficiarului, care nu este in Romania. Prin urmare operatiunea era neimpozabila in Romania, nu trebuia facturata cu TVA, iar TVA facturata eronat nu se restituie.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod temeinic si legal organele fiscale au respins la rambursare TVA solicitata de persoana nerezidenta in conditiile in care din decizia contestata nu rezulta cu claritate motivele de fapt pentru care s-a considerat ca operatiunile in cauza sunt neimpozabile iar la dosarul contestatiei s-au depus documente noi ca operatiunile in cauza sunt impozabile, inclusiv constatari ale organelor fiscale ce administreaza contribuabilul ce a emis factura pentru care se solicita rambursarea TVA.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. X organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA în suma de X lei, pe motiv ca factura atasata cererii de rambursare reflecta operatiuni pentru care nu se impunea colectarea taxei, respectiv operatiuni neimpozabile in Romania pentru care locul prestarii nu este considerat a fi in Romania. Taxa facturata incorect nu se restituie.

Contestatară arată ca nu este de acord cu încadrarea operatiunilor cuprinse in factura atasata cererii, ca operatiune neimpozabila, operatiunea fiind impozabila si

taxabila, constituind prestare de serviciu avand o legatura suficient de directa cu un bun imobil situat in Romania.

In drept, potrivit prevederilor art. 133 alin. (2) si alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data emiterii facturii nr. X:

“Art. 133. - [...]

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

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

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul 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; “

Norme metodologice art. 133 alin. (4) lit. a):

Pct. “14.

(1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156⁴ din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

[...]

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

(3) Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren;

b) depozitarea mărfurilor într-un bun imobil fără ca o anume parte a bunului imobil să fie atribuită pentru uzul exclusiv al clientului;

c) închirierea unui bun imobil sau a unei părți a unui bun imobil pentru a fi utilizat/utilizată în mod concret în scopuri publicitare;

d) intermedierea în ceea ce privește serviciile de cazare la un hotel sau cazare în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță ori locuri amenajate pentru a fi utilizate ca locuri de camping, în cazul în care este realizată de către un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane;

e) asigurarea unei locații în stand la un târg sau la o expoziție și la alte evenimente similare și alte servicii specifice prin care se permite expozantului să își expună obiectele, cum ar fi designul standului, transportul și depozitarea obiectelor, furnizarea de utilaje, instalarea de cablu, servicii de asigurare și furnizarea de XXXeriale publicitare;

f) instalarea sau asamblarea, întreținerea și repararea, verificarea ori supravegherea de mașini sau echipamente care nu sunt ori nu devin parte din bunul imobil;

g) gestionarea unui portofoliu de investiții în proprietăți imobiliare;

h) servicii de natură juridică, altele decât cele reglementate de alin. (2), în legătură cu contracte, inclusiv recomandări date cu privire la termenii unui contract de transfer de bunuri imobile, sau în legătură cu punerea în aplicare a unui astfel de contract ori pentru dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care astfel de servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate pentru un bun imobil.”

Se retine ca pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile Codul fiscal stabilește ca locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile, iar normele metodologice de aplicare a prevederilor Codului fiscal prevad ca sunt servicii efectuate în legătura cu bunurile imobile intermedierea în vânzarea de bunuri imobile.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal prevad ca “*prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile*” sunt “*acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile*” și exemplifica tipuri de servicii care au legătura suficient de directă, dar și servicii care nu se consideră legate de bunul imobil. Între serviciile care se considera ca au o legătura suficient de directă cu bunurile imobile, enumerate de normele metodologice de aplicare a art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal se afla, la pct. 14 alin. (2) lit. n), **intermedierea în vânzarea**, leasingul sau închirierea **de bunuri imobile**, precum și **intermedierea în anumite drepturi asupra bunurilor imobile**.

Potrivit prevederilor art. 125¹ alin. (1) din Codul fiscal:

“Art. 125¹ *Semnificația unor termeni și expresii*

(1) *În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

[...]

6. *bunuri reprezintă bunuri corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.*”

Se retine ca serviciile prestate în cauză sunt în legătura cu achiziția de terenuri care prin natura lor constituie bunuri imobile. Este irelevantă destinația ce va fi data terenurilor pentru că, indiferent de destinație, terenurile, prin natura lor, sunt bunuri imobile.

Din motivarea deciziei contestate nu rezulta dacă organele fiscale emitente au avut în vedere destinația ce va fi data terenurilor și nici dacă redenumind serviciile de intermediere ca servicii de consultanță, aceasta a influențat concluzia organelor fiscale emitente că serviciile în cauză nu au o legătură suficient de directă cu un bun imobil situat în România. Organele fiscale au analizat numai prevederile contractului de intermediere, nu și serviciile concrete prestate în cauză, respectiv nu au identificat terenurile pentru care s-a emis factura nr. X, deși exista un raport de activitate (din

28.02.2013), ce a stat la baza emiterii facturilor (proforma si finala), in care sunt mentionate achizitiile de terenuri.

La dosarul cauzei se afla o adresa a Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti, prin care se solicita verificari la emitentul facturii nr. X organului fiscal ce administreaza acest contribuabil. Urmare verificarii efectuate s-a intocmit de AJFP Arad procesul verbal inregistrat sub nr. X din 26.05.2015, in care se mentioneaza ca s-au constatat urmatoarele:

- prestatorul a fost intermediar pentru gasirea de terenuri pe care sa se poata construi parcuri voltaice - conform notei explicative luata directorului prestatorului. Acesta declara ca "terenurile au fost achizitionate si exista parcuri voltaice";

- factura nr. X a fost intocmita in conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) si alin. (22) din Codul fiscal. Se anexeaza decontul de TVA intocmit si depus de prestatoare, in care s-a colectat taxa facturata.

La dosar s-a depus un raport de activitate din 28.02.2013, in care apare si activitatea desfasurata in privinta unui teren achizitionat de societatea XES SRL, precum si factura proforma nr. X cu aceeasi valoare si obiect ca a facturii nr. X.

Si societatea XXX S.r.l. depune la dosar adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. XXX din 02.06.2005 la care ataseaza procesul verbal incheiat in 26.05.2015 de AJFP Arad la prestatoare, in care se mentioneaza constatarea regularitatii facturii emise.

Dupa analiza documentelor primite de la AJFP Arad si a celor aflate in dosarul contestatiei organul fiscal emitent al deciziei contestate mentioneaza, in referat, ca fata de prezentarile din procesul verbal intocmit de AJFP, rezulta ca serviciile efectuate se incadreaza la art. 133 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, si nu trebuia colectat TVA. Rezulta ca organul fiscal din Bucuresti contrazice constatările organului fiscal din Arad, in privinta tratamentului fiscal aplicabil operatiunilor facturate de emitentul din jud. Arad, subliniind ca prestatorul a fost intermediar pentru gasirea de terenuri (la modul general) pe care sa se poata construi parcuri voltaice si aratand ca factura nr. X nu este insotita de o situatie de lucrari.

Or, factura proforma nr. X este insotita de un raport de activitate nr. X din 28.02.2013 (mentionat in procesul verbal al AJFP Arad) si a stat la baza emiterii facturii nr. X. Intermedierea este o prestare de servicii pentru care normele metodologice prevad incadrarea in exceptia prevazuta de art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

In decizia contestata organul fiscal emitent a consemnat ca reiese in mod clar ca societatea nerezidenta beneficiaza de servicii de consultanta care nu au o legatura suficient de directa cu un bun imobil situat in Romania. Or, tocmai aceasta insuficienta a legaturii directe cu un bun imobil situat in Romania a serviciilor de "consultanta" nu rezulta cu claritate, din moment ce, in raportul de activitate, sunt indicati beneficiarii terenurilor achizitionate, iar pentru XES SRL se prevede in 07.11.2012 vanzarea cumpararea unui teren. In procesul verbal nr. X, incheiat intre prestatoarea I.I. X si XXX, se arata ca prestatorul a prezentat, in 30.10.2012, terenul cumparat de XES SRL in 7.11.2012, fiind mentionate in procesul verbal doua terenuri din Jimbolia (XYA SRL) si Secusigiu.

Din analiza exclusiva a contractului, asa cum a procedat organul fiscal emitent al deciziei contestate, era normal sa nu se poata identifica bunul imobil in legatura cu care s-au prestat serviciile, deoarece cautarea si gasirea terenurilor avea loc dupa incheierea contractului. La data emiterii facturii, analizand prevederile contractuale inclusiv cele referitoare la pretul contractului, ar rezulta ca terenul era gasit si avusese loc tranzactia privind terenul respectiv, altfel factura nu putea fi acceptata la plata. Astfel, in mod gresit

organele fiscale emitente si-au intemeiat decizia numai pe analiza partiala a prevederilor contractuale, fiindca bunul imobil-terenul nu putea fi identificat din analiza contractului ci din alte documente aflate in dosarul contestatiei sau ce puteau fi solicitate, potrivit prevederilor pct. 49 alin. (22) al normelor metodologice de aplicare a art. 147 indice 2 din Codul fiscal. In acest sens organul fiscal emitent, daca considera că nu are toate informațiile relevante pentru a lua decizia, putea solicita contestatarii documente din care sa rezulte care sunt datele de identificare a terenului aferent caruia s-a emis factura de prestari servicii, ce cuprinde TVA solicitata la rambursare

“(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.”

Dealtfel se observa ca in decizie organul fiscal a consemnat ca nu se poate stabili daca contestatara trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pe cand in Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei se arata ca persoana impozabila nerezidenta trebuia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania.

Potrivit art. 213 alin. (3) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003

“Art. 213 Soluționarea contestației

[...] (3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Aceasta inseamna ca, in cazul in care s-ar impune, organul de solutionare a contestatiei nu poate sa raspunda contestatarii ca, urmare contestatiei depuse, s-a constatat ca avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pentru operatiunile cuprinse in cererea de rambursarea, atata timp cat aceasta obligatia nu i-a fost stabilita de organul fiscal emitent al deciziei contestate, persoanelor ce au obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA nefiindu-le aplicabila procedura de restituire a TVA din prezenta cauza.

In concluzie, se retine ca din decizia contestata nu rezulta cu claritate situatia fiscala si motivele de fapt pentru care s-a respins rambursarea TVA solicitata, respectiv de ce organul fiscal considera ca nu exista o legatura suficienta intre serviciile prestate si bunurile imobile cu care se afla in legatura. Nu rezulta de ce organele fiscale au denumit serviciile prestate ca fiind de intermediere si in acelasi timp de consultanta, in conditiile in care normele de aplicare a art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal prevad ca fiind in legatura cu bunurile imobile serviciile de intermediere in vanzarea de bunuri imobile, iar contractul de intermediere nr. X prevede ca pretul contractului este legat de terenurile identificate pentru care s-a dobandit dreptul de proprietate. Organele fiscale s-au limitat la a face o analiza partiala a contractului de intermediere, fara a analiza si modul concret in care s-a finalizat tranzactia si existenta unor terenuri pentru care a avut loc dobandirea proprietatii de catre clientii interesati de construirea de parcuri fotovoltaice.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

" 11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 14 alin. (2) lit. (n) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004; art. 213 alin. (3), art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2014:

DECIDE

Desființează Decizia nr. X emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P.B., prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de X lei, solicitata de societatea XXX din Italia, urmand ca organele de inspectie fiscala sa reanalizeze situatia fiscala a contribuabilei, tinand cont de dispozitiile legale in vigoare si de retinerile din prezenta decizie.

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

Director general