



DECIZIA nr. 360 din 2019
privind soluționarea contestației formulate de
societatea **X din ...**,
prin reprezentant fiscal ... SRL
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ...înregistrată sub nr. MBR_REG ..., de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul Rambursări TVA cu privire la soluționarea contestației **X din ..**, cu domiciliul fiscal în .., prin reprezentant fiscal .. SRL.

Obiectul contestației înregistrată la DGRFPB sub nr..., completată cu adresa înregistrată sub nr. ..., îl constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. .., emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul Rambursări TVA, comunicată la data de **26.11.2018**, prin s-a respins la rambursare TVA în sumă de .. 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), alin. (2) lit. a) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de X din .. prin reprezentant fiscal SC .. SRL.

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

I. Prin contestația formulată societatea susține că motivele de respingere a rambursării TVA sunt neîntemeiate, motiv pentru care solicită anularea Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. .., arătând în susținere următoarele motive:

-X este o societate stabilită și înregistrată în scop de TVA în .. și este parte a grupului ..;

- X a solicitat YSA să supravezeze dacă proiectele de construcție și amenajare a magazinelor deținute de .. în România sunt efectuate în conformitate cu formatele specifice magazinelor aparținând brandurilor Inditex;

- în anul 2016 X a primit facturi conținând TVA românesc de la Y SA; Y a emis către Y câte o factură pentru fiecare marcă, trimestru și respectiv pentru fiecare țară;

- fiecare factură acoperă servicii de consultanță tehnică pentru toate magazinele care au fost construite/amenajate pe parcursul trimestrului, pentru o anumită marcă, într-o anumită țară;
- Y nu a mai emis documente adiționale către X, întrucât natura serviciilor prestate este aceeași pentru toate facturile: servicii de consultanță tehnică prestate pe parcursul construcțiilor magazinelor, iar activitățile propriu-zise de construcție au fost facturate către societățile românești înființate pentru fiecare marcă în parte;
- X facturează către entitățile locale o redevență pentru utilizarea brandului corespunzător fiecărui magazin;
- în vederea asigurării respectării standardelor generale definite pentru fiecare tip de magazin precum și asigurării respectării legislației locale, X a subcontractat aceste activități către Y;
- pentru asigurarea conformității cu legislația locală Y a subcontractat la rândul ei activitățile de amenajare magazine către diverși furnizori români sub supravegherea și coordonarea Y;
- pentru fiecare magazin dezvoltat, Y a fost facturată de către furnizorii români. La rândul ei, Y a refacturat aceste costuri către X. În plus față de aceste costuri, Y a inclus și contravaloarea serviciilor de supervizare pe care le-a desfășurat pentru magazinele din România;
- în ceea ce privește facturile referitoare la echipamentele (telefoane mobile, tablete) acestea au fost achiziționate de entitățile locale ale grupului Întrucât au fost folosite pentru asigurarea comunicațiilor pe parcursul amenajării magazinelor situate în România, entitățile locale au refacturat costurile ocazionate către X;
- Y a fost îndreptățită să emită facturi cu TVA românesc către X întrucât serviciilor de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum și serviciilor prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier li se aplică prevederile art. 278 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal;
- pentru a demonstra că serviciile de consultanță tehnică prestate de Y către X sunt în legătură cu bunuri imobile specifice situate în România și au fost facturate corect cu TVA românesc, contestatara a anexat facturile emise de Y către X împreună cu situațiile de lucru aferente, care cuprind o referință cu privire la magazinul pentru care au fost prestate serviciile de supraveghere a procesului de amenajare de către Y, precum și cu titlu de exemplu anexează Planurile calității pentru amenajare interioară și compartimentarea magazinelor .. din centrul comercial ..;
- în ceea ce privește achizițiile de echipamente tehnice, consideră că acestea ar trebui să fie considerate accesorii serviciilor de consultanță tehnică prestate de Y și prin urmare trebuie să urmeze același tratament din punct de vedere al TVA ca prestările cărora le sunt aferente, astfel că refacturarea achizițiilor de telefoane mobile urmează tratamentul prestărilor de servicii în legătură cu bunuri imobile;
- neacordarea dreptului de deducere pentru facturile incluse în cererea de rambursare încalcă principiul neutralității care stă la baza sistemului de TVA.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. ... emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul Rambursări TVA a respins la rambursare TVA în sumă de .. lei, pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să justifice faptul că serviciile facturate de Y către societatea elvețiană, în baza cărora se solicită rambursarea TVA, au fost efectiv prestate, că taxa solicitată la rambursare este aferentă operațiunilor ce dau drept de deducere conform art. 297, 298 din Codul fiscal, că serviciile facturate au loc în România și

sunt în legătură suficient de directă cu bunurile imobile din România, pentru care să aplice regula derogatorie de la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. De asemenea, nu a prezentat documente care să justifice că telefoanele mobile achiziționate pentru salariați și refacturate societății din ... sunt folosite pentru activitatea X, că sunt destinate operațiunilor ce dau drept de deducere conform Codului fiscal.

Temei de drept:

- art. 297, art. 268, art. 302 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- pct. 74 din Normele metodologice de aplicare a dispozițiilor art. 302 alin. (1) lit.b) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016;
- art. 58, art. 64, art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul Președintelui ANAF nr. 5/2010;
- Declarația de reciprocitate a României către

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

Cauza supusă soluționării este dacă în mod temeinic și legal organele fiscale au respins la rambursare TVA solicitată de contestatară, respectiv dacă serviciilor prestate de Y pentru X din ... le sunt aplicabile regula generală privind locul prestării serviciilor, respectiv locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice sau excepția de la regula generală care guvernează taxa pe valoarea adăugată, în sensul că locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil, respectiv acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile, în condițiile în care aceasta din urmă nu dovedește o altă situație de fapt și de drept decât cea reținută de organele fiscale.

În fapt, în baza cererii de rambursare nr. .. cu numărul de referință .., aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.12.2016 prin care societatea X din .. a solicitat rambursarea sumei de .. lei a fost emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității înregistrată sub nr. ...

TVA în sumă de .. lei aferentă facturilor emise de furnizorul Y SA, pentru achizițiile de servicii privind **servicii de consultanță tehnică** ale societății din .., respectiv servicii de consultanță tehnică pentru diverse tipuri de magazine și pentru **achizițiile de telefoane mobile** pentru anumite persoane fizice a fost respinsă la rambursare, pe motiv că:

Societatea nu a prezentat documente care să justifice faptul că serviciile facturate de Y către societatea elvețiană, în baza cărora se solicită rambursarea TVA, au locul în România, că sunt în legătură suficient de directă cu bunurile imobile din România, pentru care să se aplice regula derogatorie de la art. 278 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, de asemenea nu a prezentat documente care să justifice că telefoanele mobile achiziționate pentru salariați și refacturate societății din .. sunt folosite pentru activitatea X din ..., că sunt destinate operațiunilor ce dau drept de deducere

În drept, în raport de data depunerii cererii, sunt incidente prevederile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 74 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**:

"[...];

b) **persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România, dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă;**"

Norme metodologice:

"74. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal, nestabilită pe teritoriul Uniunii Europene, poate solicita rambursarea taxei aferente importurilor și achizițiilor de bunuri mobile corporale și de servicii efectuate în România. **Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește 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 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;

3. prestarea de servicii electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune către persoane neimpozabile stabilite în România, supuse regimului special prevăzut la art. 314 din Codul fiscal.

(2) **Nu se va acorda rambursarea pentru:**

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 aferentă achizițiilor de bunuri/servicii pentru a căror livrare/prestare nu se acordă în România deducerea taxei în condițiile art. 297, 298 și 299 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) Rambursarea prevăzută la alin. (1) se acordă pentru:

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.

(...)

(5) Pentru a îndeplini condițiile pentru rambursare, orice persoană impozabilă prevăzută la alin. (1) trebuie să desemneze un reprezentant în România în scopul rambursării. (...).

(6) Reprezentantul prevăzut la alin. (5) acționează în numele și în contul persoanei impozabile pe care o reprezintă și este ținut răspunzător individual și în solidar alături de persoana impozabilă prevăzută la alin. (3) pentru obligațiile și drepturile persoanei impozabile cu privire la cererea de rambursare.

(7) Reprezentantul trebuie să îndeplinească următoarele obligații, în numele și în contul solicitantului:

a) să depună la organele fiscale competente o cerere pe modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice, anexând toate facturile și/sau documentele de import în original, care să evidențieze taxa a cărei rambursare se solicită;

b) să prezinte documente din care să rezulte că solicitantul este angajat într-o activitate economică ce i-ar conferi acestuia calitatea de persoană impozabilă în condițiile art. 269 din Codul fiscal, dacă ar fi stabilită în România. Prin excepție, în cazul în care organele fiscale competente dețin deja o astfel de dovadă, nu este obligatoriu ca persoana impozabilă să aducă noi dovezi pe o perioadă de un an de la data prezentării respectivelor dovezi;

c) să prezinte o declarație scrisă a solicitantului că în perioada la care se referă cererea de rambursare persoana respectivă nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu excepția, după caz, a serviciilor prevăzute la alin. (2).

(8) Pentru a se asigura că o cerere de rambursare este justificată și pentru a preveni fraudele, **organele fiscale competente pot solicita** reprezentantului ce solicită o rambursare conform art. 302 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal **informații sau documente suplimentare.**

(...)

(18) Persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA și nu este stabilită pe teritoriul Uniunii Europene poate solicita rambursarea taxei dacă, în conformitate cu legile țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă, **fapt dovedit prin existența unor acorduri/declarații de reciprocitate** semnate de reprezentanții autorităților competente din România și din țara solicitantului. (...).

(19) Prevederile alin. (1) - (18) transpun Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene, seria L, nr. 326 din 21 noiembrie 1986.”

Potrivit Declarației de reciprocitate a României către Elveția, **”România declară că persoanele impozabile stabilite în Elveția pot solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătite în România în aceleași limite și condiții aplicabile persoanelor impozabile stabilite în România la stabilirea dreptului de deducere a taxei”**.

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că legiuitorul a stabilit o procedură specifică prin care persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilită în Comunitate poate solicita rambursarea TVA achitată pentru importuri și achiziții de bunuri/servicii

efectuate în România, respectiv dacă, în conformitate cu legea țării unde este stabilită, o persoană impozabilă stabilită în România ar avea același drept de rambursare în ceea ce privește TVA sau alte impozite/taxe similare aplicate în țara respectivă.

De asemenea, România se angajează să ramburseze persoanelor impozabile stabilite în ...care nu sunt înregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA și nu sunt stabilite în Comunitate, taxa pe valoarea adăugată plătită în România, în aceleași limite și condiții aplicabile persoanelor impozabile stabilite în România la stabilirea dreptului de deducere a taxei .

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.

Astfel, în raport de data derulării operațiunilor (anul 2016), de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidentă sunt incidente și prevederile art. 268, art. 278 și art. 297 din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, de la data de 01 ianuarie 2016 și ale Normelor metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora :

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

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

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. Norme metodologice

(...)

(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;

”Art. 297 (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;(…)”

Norme metodologice:

”15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.”

”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.

(1¹) 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:

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.

(4) Alin. (2) nu se aplică pentru următoarele:

a) elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei construcții dacă aceasta nu este destinată să fie edificată pe un anumit lot de teren;

b) depozitarea de bunuri într-un bun imobil dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocată utilizării exclusive de către client;

c) serviciile de publicitate, chiar dacă implică utilizarea de bunuri imobile;

d) serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare la hotel sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane;

e) punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții, împreună cu alte servicii conexe care permit expozantului să prezinte obiecte, cum ar fi conceperea standului, transportul și depozitarea obiectelor, punerea la dispoziție de mașini, cablarea, asigurarea și publicitatea;

f) instalarea sau montarea, întreținerea și repararea, inspecția sau supravegherea mașinilor sau a echipamentelor care nu fac parte și nu devin parte din bunul imobil;

g) administrarea portofoliului de investiții imobiliare;

h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alin. (2) lit. q), legate de contracte, inclusiv consultanța privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil.

(5) În cazul în care se pun echipamente la dispoziția unui client în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil, această operațiune constituie o prestare de servicii legate de bunuri imobile numai dacă prestatorul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor. Un prestator care pune la dispoziția clientului echipamente împreună cu suficient personal pentru operarea acestora în vederea executării lucrărilor se presupune că și-a asumat responsabilitatea execuției lucrărilor. Prezumția conform căreia prestatorul are responsabilitatea execuției lucrărilor poate fi infirmată prin orice mijloace relevante de fapt sau de drept.

(6) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz."

Având în vedere prevederile legale anterior precizate, rezultă că prestările de servicii de consultanță tehnică pentru magazinele care au fost construite/amenajate în România sunt legate de un imobil dacă acestea au o legătură suficient de directă cu un bun imobil sau o parte a acestuia.

De asemenea, potrivit art.307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 307. - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331."

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

Pentru a se stabili dacă serviciile prestate sunt în legătură cu bunuri imobile, trebuie să se aibă în vedere de asemenea măsura în care construcția poate fi sau nu ușor deplasată sau demontată, ori dacă este vorba despre elemente care fac parte integrantă dintr-o clădire sau construcție (fără acestea clădirea sau construcția devine incompletă), ori tipurile de servicii care se mai prestează în legătură cu bunul restectiv.

În speță, societatea X din .. prin reprezentant fiscal SC .. SRL a solicitat rambursarea TVA în sumă de .. lei aferentă facturilor emise societatea YSA Sediul Permanent CIF RO.., pentru achiziții de servicii de consultanță tehnică și pentru achizițiile de telefoane mobile pentru anumite persoane fizice.

Pentru a stabili natura exactă a serviciilor precum și a locului prestării serviciilor, respectiv a încadrării în una din excepțiile prevăzute la art. 278 din Codul fiscal, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile, respectiv trebuie analizate prevederile contractelor de prestări servicii, corespondența dintre părți referitoare la serviciile respective.

În acest sens, organul fiscal a solicitat societății următoarele documente/informații :

Prin adresa nr. ... organul fiscal a solicitat completarea documentelor depuse odată cu cererea de rambursare, precum și o serie de informații suplimentare, detalierea serviciilor cu mențiunea sumei pentru fiecare serviciu facturat, pentru clarificarea operațiilor comerciale efectuate în România de către societatea din ...

Prin adresa de răspuns nr... a pus la dispoziția organului fiscal o serie de documente (contracte, documente de plată) netraduse fără a prezenta detalierea serviciilor facturate pentru a stabili care sunt în legătură directă cu bunul imobil din România și astfel taxabil în România.

Prin adresele nr. ..și nr. .. au fost solicitate din nou informațiile necesare efectuării unei analize corecte în soluționarea cererii de rambursare, solicitări care nu au fost onorate de societate.

În susținerea contestației contestatara a anexat următoarele:

- facturile incluse în Cererea de rambursare împreună cu situații de lucru;
- Planurile calității pentru amenajare interioară și compartimentare magazinele .. (.. comuna ..);
- contractul încheiat între X și Y, însoțit de traducerea autorizată;
- o scrisoare cu explicații cu privire la activitatea contestatara în România.

Din analiza documentelor anexate și a motivelor invocate de contestatară se rețin următoarele:

● conform scrisorii cu explicații cu privire la activitatea contestatara în România (anexa nr. 5) anexată la contestație, X aparține grupului .. al cărui obiect de activitate constă în fabricarea, distribuirea și vânzarea en-detail a articolelor de modă, în special a confecțiilor și accesoriilor de damă, bărbați și copii, precum și a unor textile pentru casă și decor, prin diferite formate de magazine ale grupului, precum

Activitățile X includ, printre altele, transferul în schimbul unui onorariu de licență, a unor semne distinctive și a altor drepturi caracteristice diverselor tipuri de magazine ale grupului, cât și informații, operațiuni și elemente ce permit deținătorului licenței să opereze și să-și extindă un anumit format de magazin în teritoriul său. (...)

Facturile cu TVA aplicabilă în România, pe care X le-a primit în anul 2016 de la Y SA se referă la servicii pe care X le-a obținut pe durata desfășurării activității descrise mai sus. **X i-a solicitat Y SA să supravegheze proiectele de construcție și renovare a magazinelor** pentru diverse branduri ... în România, respectând cerințele tehnice și reglementările din România.

● conform contractului de prestări de servicii încheiat în data de 29.04.2009 între Y, PE România – Sediul Permanent (entitate ce aparține Grupului ..., fiind specializată în lucrări de construcție, renovare și modificare a clădirilor, care include, printre altele, servicii pentru magazinele unde activează entități al căror obiect de activitate este vânzarea cu amănuntul a produselor de diverse mărci conform respectivelor formule de dezvoltare și exploatate de X) și X (entitate ce aparține Grupului ..., care se ocupă cu dezvoltarea, gestionarea și exploatarea formulelor diverselor mărci ale Grupului ... <de ex. ... etc.> inclusiv cu designul, decorațiunile și

cerințele tehnice ale magazinelor unei anumite marci), ce acționează prin sucursala sa din .. situată în ..., se specifică următoarele:

Pct.1 Obiectul Contractului

1 – Potrivit prevederilor Contractului și pe întreaga durată a acestuia, Y Invest va oferi .. **asistență profesională** astfel încât:

a) să fie obținute în timp util opiniile tehnice și autorizațiile necesare îndeplinirii planurilor de construcție pentru magazinele situate în centrele comerciale din România;

și

b) să se acopere toate costurile aferente obținerii permiselor de construcție necesare, în conformitate cu legislația locală cu privire la construcții.

2 – Sfera de desfășurare a serviciilor va rezulta din cerințele legislației locale și va putea varia în funcție de volumul de muncă. X va putea oferi servicii suplimentare, în baza unei comenzi, în cadrul acestei sfere de activitate sau pentru a satisface cerințele cu privire la calitatea Serviciilor.

Pct. 2 Obligațiile părților

2. Y va presta Serviciile (...) astfel cum este stabilită de X prin comenzile sale (...);

4. Y îi va furniza X o sinteză a activităților și sarcinilor finalizate într-o anumită perioadă de efectuare a plății. X va avea dreptul să îi solicite Y Invest dovezi suplimentare cu privire la prestarea Serviciilor.

6. Y va putea angaja furnizori sau experți externi pentru a prelua activitățile necesare prestării Serviciilor pentru X. (...)

7. X va fi obligată să pună la dispoziția Y toate informațiile, documentele, proiectele și rectificările aduse proiectelor necesare prestării corespunzătoare a Serviciilor.”;

● conform facturilor existente la dosarul cauzei, rezultă ca prestatoarea Y SA a facturat **servicii denumite “technical consulting services”**, care conform explicațiilor societății, reprezintă **servicii de construcție/amenajare** și pot conține alte categorii de costuri conform contractului anexat la care se adaugă contravaloarea **serviciilor de supervizare** desfășurate pentru magazinele din România. În acest sens a anexat la facturi certificate emise de Y SA în care se menționează numai suma facturată, magazinul și orașul, fără a fi detaliate serviciile facturate;

● documentele anexate în susținerea contestației cu titlu de exemplu reprezentând Planul calității pentru amenajare interioară și compartimentarea magazinului ...s, nu demonstrează că suma serviciilor prestate este aferentă unei facturi în baza căreia se solicită rambursarea TVA;

● contestatara nu a prezentat facturile ce cuprind servicii prestate emise de către **subcontractorii, ce au fost refacturate de Y SA ca servicii legate de bunuri imobile** aflate în România către X;

Față de cele mai sus prezentate, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerile societății nerezidente X în sensul că prestatoarea Y SA i-a furnizat servicii în legătură cu un bun imobil din România, pentru care să se aplice regula derogatorie de la art. 278 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, având în vedere următoarele:

- facturile existente la dosarul cauzei din care rezultă ca prestatoarea Y SA a facturat servicii denumite “technical consulting services”, nu sunt detaliate iar documentele care le însoțesc nu justifică realizarea serviciilor facturate, nu fac nicio referire la serviciile efectiv prestate;

- contestatara nu a prezentat facturile ce cuprind servicii prestate emise de catre **subcontractorii, ce au fost refacturate de Y SA ca servicii legate de bunuri imobile** aflate în România către X;

- facturile în baza cărora se solicită rambursarea TVA, facturate de furnizorul Y SA pentru "**tehnical consulting services**", se referă de fapt la un **ansamblu de servicii ce nu au fost detaliate, fără a fi anexate spre exemplu** comenzile pentru facturile prin care s-au facturat serviciile;

- deși organul fiscal i-a solicitat societății nerezidente X să prezinte detalierea serviciilor facturate "**tehnical consulting services**" de furnizorul Y SA în baza cărora s-a solicitat rambursarea TVA, la contestația formulată societatea nerezidentă a prezentat certificate emise de Y SA în care se menționează numai suma facturată și certificate trimestriale incomplete, în care nu sunt detaliate serviciile facturate, precum și explicații fără acte justificative, motiv pentru care nu s-a putut stabili cu exactitate natura serviciului, dacă toate serviciile facturate se referă strict la tipul de magazin dezvoltat sau dacă toate serviciile prestate se încadrează în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 din Codul fiscal pentru a fi considerate a fi efectuate pe teritoriul României.

- 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, C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 32). Instanța comunitară a decis că o legătură suficient de directă **implică, pe lângă faptul că prestarea să fie legată de un bun imobil determinat în mod expres** (hotărârea CEJ din cauza C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 34) **și faptul, în plus, că prestarea de servicii să aibă ca obiect bunul imobil în sine**, și anume, că **bunul imobil individualizat expres să fie elementul constitutiv al prestării de servicii întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia** (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, pct. 25, și C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pct. 35).

Or, în susținerea contestației societatea nerezidentă nu a adus nicio documentație din care să reiasă în ce măsură serviciile de instalare montaj a unor bunuri mobile (cum ar fi serviciile de amenajare a magazinelor ce pot cuprinde: design, decorare, ori montare mobilier) devin efectuate în legătură directă cu un bun imobil în sensul jurisprudenței europene, mai exact dacă bunurile mobile instalate și montate sunt încorporate în bunul imobil într-o asemenea măsură încât să devină bunuri imobile prin destinația lor, respectiv să fie fixate definitiv în bunul imobil astfel încât să nu poată fi detașate, fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilului însuși. În situația în care mobilierul comercial nu este fixat definitiv în magazinele dezvoltate, serviciile de instalare montaj a mobilierului comercial nu pot fi tratate în legătură directă cu un bun imobil ce intră sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ci ca servicii generale, pentru care se aplică regula generală de stabilire a locului prestării de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv locul unde își are stabilit sediul beneficiarului serviciilor.

În aceste condiții, societatea nerezidentă era datoare ca prin contestația formulată și prin documentele depuse în susținere, **să clarifice fără dubiu** că aceste bunurile mobile instalate și montate sunt încorporate în bunul imobil, nu mai pot fi mutate la nevoie decât prin deteriorarea semnificativă a magazinelor ori a bunurilor înseși, *în contextul în care soluționarea cererii de rambursare de către organele fiscale se bazează pe controlul documentar al documentației prezentate de aplicantul cererii în considerarea principiului consacrat încă din dreptul roman*

exprimat prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, regăsit și în prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

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

[...]

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

Deși contestatara invocă aplicabilitatea prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, nu indică niciun element concret care să justifice că este vorba de servicii în legătură cu un bun imobil situat în România, întrucât nu a prezentat detalierea serviciilor facturate în baza căroră s-a solicitat rambursarea TVA, astfel încât să se poată stabili natura serviciului, dacă serviciile facturate se referă strict la tipul de magazin dezvoltat, sau dacă toate serviciile prestate se încadrează în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 din Codul fiscal pentru a putea fi considerate a fi efectuate pe teritoriul României.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de telefoane mobile, se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice că telefoanele mobile achiziționate pentru salariați și refacturate societății din .. sunt folosite pentru activitatea desfășurată de X, că sunt destinate exclusiv operațiunilor ce dau drept de deducere conform prevederilor Codului fiscal.

Ca urmare, documentele prezentate în susținerea contestației nu justifică faptul că serviciile facturate de Y către societatea elvețiană în baza căroră se solicită rambursarea TVA, au locul prestării în România și sunt în legătură directă cu bunurile imobile, fapt pentru care nu pot fi considerate probe noi conform prevederilor art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală.

Neutralitatea măsurilor fiscale invocată la nivel de principiu, ce trebuie să asigure condiții egale investitorilor, indiferent de naționalitate și forma de proprietate nu are nicio legătură cu speța analizată, având în vedere că societatea nerezidentă contestată nu este contribuabil la bugetului statului român, nu desfășoară activități economice pe teritoriul României, ci într-un stat terț al Uniunii Europene (în ...), iar **dreptul la deducerea/recuperarea/rambursarea TVA este acordat doar în condiții de reciprocitate**, așa cum rezultă din prevederile art. 302 alin. (1) lit .b) din Codul fiscal și art. 2 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE, a treisprezecea directivă a Consiliului din 17 noiembrie 1986. În plus, conform art. 4 alin. (2) din Directiva 86/560/CEE „**statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune condiții suplimentare pentru restituiri**”, astfel că este pe deplin îndreptățită solicitarea organelor fiscale pentru depunerea documentelor care să justifice prestarea acestor servicii, detalierea lor, explicațiile date cu privire la serviciile facturate, în esență că serviciile prestate au locul prestării în România.

Potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

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

Astfel, susținerea contestatarii privind faptul că locul prestării este în România nu este dovedită, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de .. lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268, art. 278, art. 297, art. 302, art.307 alin. (1) din Legea nr. 227/2016 privind Codul fiscal, art. 269, art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, pct. 74 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016

DECIDE:

Respinge contestația X din Elveția împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în afara Comunității nr. ..., emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii - Serviciul Rambursări TVA, pentru TVA respinsă la rambursare în sumă ... 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.