

DECIZIA nr. 296 din 22.04.2013 privind
solutionarea contestatiei formulata de
ABC - Franta,
cu sediul in Franta,,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. xxx/2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata in data de 19.02.2013 cu adresa nr. xxx/2013 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC din Franta formulata prin Cab. Av. G in baza imputernicirii nr./.....

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de2013 si inregistrata sub nr./.....2013 il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec/2012, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **R lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE 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, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si adresa Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. nr./.....2012, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Franta.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec/2012, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre firma ABC din Franta prin cererea cu nr. de referinta, inregistrata sub nr./2012.

II. Prin contestatia formulata ABC a solicitat anularea deciziei de rambursare nr. dec/2012 pentru TVA respinsa la rambursare in suma R lei si sustine ca nu a primit cererea de prezentare de documente nr./.2012 mentionata in decizia atacata.

In vederea solutionarii contestatiei societatea invoca faptul ca depune inca o data toate facturile, impreuna cu dovezile de plata a acestora si arata ca taxa solicitata la rambursare provine din TVA-ul achitat catre patru societati din Romania, respectiv:

- 4 facturi emise de EET SRL pentru livrarea si montarea de instalatii direct in santierul clientului societatii din Brasov (societatea Hutchinson), la care sunt anexate extrasele de cont aferente;

- o factura emisa de TCV SRL pentru diverse servicii de montaj in santierul societatii din Romania, la care sunt anexate devizul si extrasul de cont aferent;

- o factura emisa de EOA SRL pentru livrarea si montarea de elemente de ventilatie la uzina Renault Technologie Romania conform comenzilor si extrasului de cont aferent;

- 2 facturi emise de IAC SA pentru inchiriere utilaje, conform contractului nr. 57302/12.12.2011 si extraselor de cont aferente.

Cu adresa inregistrata sub nr. 6507/17.01.2013 societatea a depus traducerile in limba romana a documentelor in limba straina anexate contestatiei, precum si anexa 9 referitoare la relatia cu EOA in intregime.

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

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru sumele solicitate prin cererea de rambursare, in conditiile in care, pe de o parte a solicitat rambursarea pentru operatiuni cu taxa facturata incorect, iar pe de alta parte pentru restul facturilor organele fiscale nu au precizat cu claritate care sunt motivele pentru care persoana respectiva nu indeplineste conditiile de rambursare.

In fapt, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec/2012, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de R lei solicitata de ABC din Franta intrucat nu s-a putut determina natura operatiunilor facturate pentru care se solicita rambursarea.

In acest sens organele fiscale precizeaza ca au solicitat societatii cu adresa nr./.....2012, transmisa prin email in data de2012 prezentarea documentelor de plata, explicatii cu privire la sumele inscrise in facturi, contracte, comenzi si alte documente din care sa reiasa circuitul bunurilor.

Prin contestatia formulata ABC sustine ca nu a primit adresa precizata in decizie si depune, impreuna cu facturile, contracte, comenzi si documente pentru dovedirea platii facturilor.

In drept, potrivit art. 147² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 147². - (1) **In conditiile stabilite prin norme:**

a) **persoana impozabila nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]**".

Norme metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania**. Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, **daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;

c) **pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:**

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 144¹ din Codul fiscal;

2. **livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.**

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizitiilor este determinat in temeiul prevederilor art. 145, 145¹ si 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibila pentru rambursare in Romania, o persoana impozabila nestabilita in Romania trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere in statul membru in care este stabilita. In cazul in care o persoana impozabila nestabilita in Romania efectueaza, in statul membru in care este stabilita, atat operatiuni care dau drept de deducere, cat si operatiuni care nu dau drept de deducere in respectivul stat membru, Romania va rambursa numai acea parte din TVA rambursabila conform alin. (3) care corespunde operatiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se

determina conform alin. (4), respectiv in aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate in Romania.

(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate in perioada de rambursare, achitate pana la data solicitarii rambursarii;

b) importuri de bunuri efectuate in perioada de rambursare.

(16) Pe langa operatiunile mentionate la alin. (15), cererea de rambursare poate sa se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente si care privesc operatiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic in cauza.

(17) Cererea de rambursare este trimisa statului membru in care este stabilit solicitantul cel tarziu pana la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmeaza perioadei de rambursare. Se considera ca cererea a fost depusa numai in cazul in care solicitantul a furnizat toate informatiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru in care este stabilit solicitantul ii trimite acestuia, de indata, o confirmare electronica de primire a cererii, si transmite pe cale electronica organului fiscal competent din Romania cererea de rambursare completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12).

(22) In cazul in care organul fiscal competent din Romania considera ca nu are toate informatiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare in totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronica, informatii suplimentare, in special de la solicitant, dar si de la autoritatile competente din statul membru de stabilire, pe parcursul perioadei de 4 luni prevazute la alin. (21). In cazul in care informatiile suplimentare sunt cerute de la o alta sursa decat solicitantul sau o autoritate competenta dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai daca destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Daca este necesar, se pot solicita alte informatii suplimentare. Informatiile solicitate in conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, in original sau in copie, in cazul in care exista indoilei intemeiate cu privire la validitatea sau acuratetea unei anumite cereri. In acest caz, plafoanele prevazute la alin. (11) nu se aplica.

(23) Informatiile solicitate in temeiul alin. (22) trebuie furnizate in termen de o luna de la data la care solicitarea de informatii suplimentare este primita de cel caruia ii este adresata.

(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 adaugata, prevazuta in Directiva 2006/112/CE, catre persoane impozabile stabilite in alt stat membru decat statul membru de rambursare, publicata in Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008".

Conform dispozitiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente si care nu sunt stabilite in Romania beneficiaza de rambursarea TVA achitata in

Romania daca sunt indeplinite mai multe conditii, printre care si conditiile cumulative referitoare la inexistentia sediului activitatii economice/sediului fix in Romania, la neinregistrarea sau inexistentia obligatiei inregistrarii in scopuri de TVA in Romania si la neefectuarea de operatiuni impozabile in Romania, respectiv neefectuarea de livrari de bunuri sau prestari de servicii ce se considera ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege.

In speta, motivul precizat in decizia de rambursare pentru respingerea cererii il reprezinta neprezentarea documentelor solicitate prin adresa nr./.....2012, transmisa prin email in data de2012, in timp ce prin contestatia formulata ABC sustine ca nu a primit aceasta adresa si anexeaza facturile insotite de comenzi, contracte si documente pentru dovedirea platii.

Se retine ca la dosarul cauzei se afla o captura de ecran pentru transmiterea prin email a atasamentuluipdf, fara sa existe si dovada confirmarii de primire a acestuia.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Din textele de lege mai sus prezentate se retine ca, contestatarii pot depune in sustinerea cauzei documente noi si probe noi, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele fiscale. De asemenea, se retine ca in aceasta situatie organului fiscal care a efectuat activitatea de documentare i se va oferi posibilitatea sa se pronune asupra acestora.

Referitor la prezentarea documentelor care atesta plata facturilor, se retine ca pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate solicita rambursarea **doar a taxei facturata si achitata** pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, iar conform pct. 49 alin. (22) organul fiscal are dreptul sa solicite orice informatii/documente suplimentare necesare analizarii cererii de rambursare.

In referatul cauzei nr./.....2013 organul fiscal emitent sustine ca pentru factura inregistrata la poz. 1 din lista operatiunilor emisa de TCV SRL nu se poate determina natura si locul operatiunilor, iar pentru facturile de la poz. 7 si poz. 8 reprezentand servicii locul operatiunilor nu este in Romania. De asemenea, organele

fiscale emitente sustin ca societatea nerezidenta nu a prezentat documente justificative de plata.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea nerezidenta a prezentat si devizul aferent facturii emise de TCV SRL, comenzi pentru furnizorii EET SRL si EOA SRL, un extras de la Credit Mutuel datat 30.11.2011, aviz operatiune virament bancar din 06.12.2011, ordine de viramente SCT din 09.12.2011, 05.01.2012, etc.. **In raport de aceste documente nu rezulta motivele concrete pentru care organele fiscale sustin in referatul cauzei ca nu se poate stabili natura operatiunilor ori ca extrasele, avizele si ordinele de viramente prezentate nu reprezinta documente justificative de plata.**

Astfel, simplele mentiuni din decizia de rambursare in sensul ca "nu a prezentat documente" ori ca "nu se poate determina natura operatiunilor facturate pentru care se solicita rambursarea" nu sunt suficiente *pentru justificarea neindeplinirii conditiilor cumulative de la pct. 49 alin. (1) din Normele metodologice, organele fiscale avand obligatia de a circumstantia, in raport de natura concreta a operatiunilor, in ce masura aceste mentiuni sunt justificate in raport de documentatia prezentata de societatea nerezidenta, inclusiv in sustinerea contestatiei.*

Prin urmare, avand in vedere documentele depuse la dosarul cauzei, se va face aplicatiunea art. 216 alin.(3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"Art. 216. - (3) Prin **decizie se poate desființa** total sau **parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".

Se retine ca potrivit art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

In consecinta, se va desfiinta in parte decizia de rambursare nr. dec/2012 pentru TVA inscrisa la pozitiile 1-6 din lista operatiunilor in suma de R1 lei + R2 lei + R3 lei + R4 lei + R5 lei + R6 lei = **RD lei** pentru ca organele fiscale din cadrul Serviciului reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB sa procedeze la analiza documentatiei prezentate si sa se pronunte asupra acesteia prin decizie motivata concret si in detaliu pentru fiecare conditie cumulativa in parte ce trebuie indeplinita de societatea nerezidenta, tinand cont si de

exceptiile reglementate de la aceste conditii, inclusiv, daca se considera necesar, prin solicitarea de documente suplimentare pentru clarificarea spetei.

Referitor la facturile de la poz. 7 si poz. 8, din documentele prezentate rezulta ca acestea se refera la inchirierea fara operator a unui utilaj de la prestatoarea IAC SA conform contractului nr.2011.

Potrivit art. 126 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

"Art. 126. – (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

"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."

In speta, serviciul facturat de IAC SA este de inchiriere utilaj (motostivuitor) pentru care locul prestarii este locul unde este stabilit beneficiarul ABC, adica in Franta si, in consecinta, **operatiunea nu este impozabila in Romania.**

In lipsa altor documente din care sa reiasa o alta situatie de fapt decat cea anterior prezentata rezulta ca IAC SA a facturat eronat serviciile de inchiriere cu TVA intrucat locul prestarii nu este in Romania, iar **potrivit pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice, care transpune fidel art. 4 lit. a din Directiva 2008/9/CE nu se ramburseaza "taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect".** In acest sens, jurisprudenta comunitara in materie recunoaste ca taxa facturata din greseala beneficiarului nu poate face obiectul restituirii in temeiul celei de-a opta directive 79/1072/CEE (care a fost inlocuita din anul 2010 cu Directiva 2008/9/CE), iar persoana careia i-au fost prestate serviciile poate exercita o actiune de drept civil in restituirea platii nedatorate impotriva furnizorului (hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul C-35/05 Reemtsma).

In consecinta, contestatia ABC urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de R7 lei + R8 = **RR lei** facturata eronat de furnizoarea IAC SA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126 alin. (1) lit. b), art. 133 alin. (2) si art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1), alin. (2) lit. a) si urmatoarele din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia ABC impotriva deciziei rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec/2012 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **RR lei**.

2. Desfiinteaza in parte decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dec/2012 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **RD lei**, urmand ca Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a ABC din Franta pentru aceasta suma, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu 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.