

DECIZIA nr. 780 din 23.10.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **X SPA**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/17.06.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/17.06.2015, cu privire la contestatia societatii **X SPA**, cu sediul in Italia, Via DAP, , C B (BG).

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/28.03.2013, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/13.02.2013, comunicata in data de 27.02.2013, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de t lei, din care societatea contesta TVA in suma de y lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.206 si art. 209 alin.(1) lit.b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X SPA** din Italia.

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

I. Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta solicita desfiintarea deciziei de rambursare privind respingerea TVA in suma de t ron si admiterea pentru suma corecta de y ron aferenta facturilor nr.x/07.06.2011, nr.x/08.06.2011, nr.x/08.06.2011, nr.x/09.06.2011, nr.x/10.06.2011, pentru care la inscrierea in cererea de rambursare au fost utilizate cursuri de schimb ron/euro usor diferite de cele comunicate de BNR.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

X SPA a completat toate rubricile din cererea de rambursare, inclusiv valoarea taxei in ron, la care a anexat facturile aferente asa cum au fost primite de la furnizorul roman, fara a avea cunostinta de toate reglementarile romanesti privind forma si continutul acestora.

Conform art.159 alin.1 lit.b) din Codul fiscal a solicitat furnizorului corectarea facturilor conform legislatiei si a atasat contestatiei facturile initiale si cele corectate, cu taxa in euro si in ron.

Conform pct.49 alin.(22) si (24) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal nu a primit de la autoritatile fiscale romane o cerere de informatii suplimentare prin care sa i se solicite corectarea facturilor si documente din care sa rezulte achitarea taxei pe valoarea adaugata in suma de t ron aferenta facturilor.

Ca urmare a corectiei faturilor solicita luarea in considerare a facturilor corectate, respectiv s, s, s, s, s din 21.03.2013 emise de I E SRL, corectate, si a documentului de plata din data de 03.11.2011, atasate contestatiei.

In ceea ce priveste circuitul ulterior al bunurilor, materialele de constructii achizitionate au fost vandute ulterior pe teritoriul Romaniei catre X SRL, fiind transportate in santierul din Pitesti, asa cum este mentionat in facturile de achizitie.

In concluzie, contestatara solicita admiterea cererii de rambursare a TVA in suma de y ron aferenta facturilor corectate.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/13.02.2013, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti a respins la rambursare TVA in suma de t lei, solicitata la rambursare in temeiul Directivei 2008/9/CE de catre firma **X SPA** din Italia, prin cererea inregistrata sub nr.x/24.09.2012 aferenta perioadei ianuarie-decembrie 2011.

Societatea nerezidenta contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

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 societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea TVA in suma de y lei, in conditiile in care desi propune admiterea contestatiei, organul fiscal nu a efectuat o analiza completa asupra indeplinirii tuturor conditiilor de rambursare

In fapt, prin cererea nr. x/24.09.2012 aferenta perioadei 01.01.2011–31.12.2011, **X SPA** din Italia a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea TVA in suma de y lei, suma fiind respinsa la rambursare prin Decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/13.02.2013 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, avand in vedere urmatoarele considerente:

- facturile inscrise in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA nu au evidentiata valoarea taxei in moneda nationala - lei;

- nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste achitarea taxei facturate pentru care se solicita rambursarea taxei, nefiind respectate dispozitiile art.147² alin. (1) din Codul fiscal si pct.49 din Normele metodologice de aplicare, coroborate cu cele ale art.155 alin.5 lit.j si art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

Organul fiscal mentioneaza ca nu a procedat la analiza de fond a naturii operatiunilor realizate si la stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal

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

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

Normele metodologice:

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

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

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrata si nici nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România 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 României, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite în 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 în 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 în 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 înregistrarii în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(3) **Se ramburseaza oricarei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adaugata achitata pentru achizitii de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, efectuate în România, în masura în care bunurile si serviciile respective sunt utilizate pentru urmatoarele operatiuni:**

a) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind în afara României, daca taxa ar fi deductibila, în cazul în care aceste operatiuni ar fi fost realizate în România;

b) operatiuni efectuate catre o persoana care are obligatia de a plati TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

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

(5) **Pentru a fi eligibila pentru rambursare în România, o persoana impozabila nestabilita în România trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita. În cazul în care o persoana impozabila nestabilita în România efectueaza, în statul membru în care este stabilita, atât operatiuni care dau drept de deducere, cât si operatiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România 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 în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România.**

(6) Pentru a obtine o rambursare a TVA în România, persoana impozabila care nu este stabilita în România adreseaza o cerere de rambursare pe cale electronic si o înainteaza statului membru în care este stabilita, prin intermediul portalului electronic pus la dispozitie de catre statul membru respectiv. (...).”

“(13) Solicitantul trebuie să furnizeze informațiile din cererea de rambursare și eventualele informații suplimentare solicitate de organul fiscal competent din România în limba română.”

(15) Cererea de rambursare se refera la urmatoarele:

a) **achizitii de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate pâna la data solicitării rambursării;**

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de 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, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, 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 sau în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel cărui îi este adresată.”

“(33) **Prevederile alin. (1)-(32) se aplica cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009.** Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(34) **Prevederile alin. (1)-(33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L44 din 20 februarie 2008.”**

De asemenea, conform art. 5 și art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE:

Art. 5. [...] Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Art. 6. Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoană impozabilă nestabilită în statul membru de rambursare trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită.”

Din normele legale sus-citate rezultă că, în cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedură specifică prin care **persoanele impozabile stabilite într-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** achitată pentru livrările de bunuri, presterile de servicii sau importul de bunuri efectuate în beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusă unor condiționalități specifice acestui tip de rambursare**, și anume: persoanele în cauză să nu fie înregistrate sau să nu aibă obligația înregistrării în scopuri de TVA în statul cărui i se solicită rambursarea, să nu efectueze livrări de bunuri sau prestări de servicii în perioada pentru care solicită rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este în statul membru cărui i se solicită rambursarea, să depună cererea de rambursare și să îndeplinească anumite formalități specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit conținut, la care să anexeze toate documentele aferente în original, să depună documentele care să evedențieze taxa achitată de această persoană pentru achiziția a cărei rambursare se solicită, etc.).

Astfel, se reține că, firmele străine care solicită rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a **trebuie să îndeplinească condițiile cumulative, specifice și peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezultă din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.**

Totodată, se stipulează că persoana care solicită rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atât informațiile înscrise în cererea de rambursare, cât și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constată că nu deține informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

În speta, prin cererea nr. x/24.09.2012 aferentă perioadei 01.01.2011– 31.12.2011, X SPA a solicitat autorităților fiscale române rambursarea TVA în suma de y lei, suma fiind respinsă la rambursare prin Decizia de rambursare a TVA nr. xD/13.02.2013 emisă de

Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, avand in vedere urmatoarele considerente:

- facturile emise de SC I E SRL inscrise in lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea TVA nu au evidentiata valoarea taxei in lei - moneda nationala;
- nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste achitarea taxei facturate pentru care se solicita rambursarea taxei, in conformitate cu dispozitiile art.147² alin.(1) din Codul fiscal si pct.49 din Normele metodologice de aplicare, coroborate cu cele ale art.155 alin.5 lit.j si art.146 alin.1 lit.a din Codul fiscal, motiv pentru care nu s-a procedat la analiza de fond a naturii operatiunilor realizate si la stabilirea tratamentului fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil.

Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta X SPA invoca dispozitiile pct.49 alin.(22) si alin.(24) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 cu privire la solicitarea de informatii suplimentare din partea organului fiscal si mentioneaza faptul ca nu a primit o astfel de cerere de informatii suplimentare de la autoritatile fiscale romane privind corectarea facturilor potrivit normelor legale si prezentarea documentelor justificative privind achitarea taxei facturate pentru care se solicita rambursarea.

In sustinerea contestatiei, societatea a anexat urmatoarele documente: facturile inscrise in lista operatiunilor pentru care a solicitat rambursarea, completate cu TVA in euro; facturi emise de furnizor in anul 2013, cu referire la facturile initiale, avand inscrise valorile din facturile initiale, cu semnul minus; facturi corectate, avand inscrisa TVA in euro si in lei; ordin de plata si extras de cont privind plata facturilor inscrise in cererea de rambursare; factura emisa de X SPA catre X SRL, in limba italiana.

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

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei."

Din textul de lege mai sus prezentat se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizițiile efectuate dau dreptul la *dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România*, 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, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România** (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).

In ceea ce priveste tranzactiile cu bunuri, devin incidente si prevederile art. 126 alin.(1), art. 132 alin.(1), art.145 alin.(1) si art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

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

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

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

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

“Art. 132 – (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import; [...]

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate; [...]”.

Din dispozițiile legale precitate reiese ca stabilirea locului realizării operațiilor în cazul unei livrări de bunuri este importantă pentru a determina dacă operațiunea este sau nu impozabilă în România, întrucât contribuabilii nerezidenți nu beneficiază de rambursarea TVA decât pentru operațiuni impozabile (taxabile) în România.

În caz contrar, dacă operațiunea nu este impozabilă în România, taxa este facturată incorect, iar contribuabilii nerezidenți nu pot beneficia de rambursarea TVA în România, în temeiul pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificările și completările ulterioare care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

Totodată, cu privire la dreptul la rambursare a taxei aferente achizițiilor, potrivit prevederilor art.145, art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

“Art.145 - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) *operațiuni taxabile; (...).*”

“Art.146 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; (...).*”

“Art.155 - (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

(...);

j) *indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei; (...).*”

Normele metodologice:

„72(1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, dar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de legiuitor. Astfel, pentru taxa datorată sau achitată, respectiv pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost

ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, respectiv sa contina elementele prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care poate fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale Uniunii Europene, iar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română.

Totodată, se reține că baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, iar dacă operațiunea nu este scutită de taxă, **suma taxei trebuie înscrisă și în lei.**

În ceea ce privește modul de corectare a facturilor, potrivit art.159 alin.1 și pct. 81² din Normele metodologice de aplicare a acestui articol:

Codul fiscal:

“**Art. 159** - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Normele metodologice:

“**81²** (1) - În sensul prevederilor art. 159 alin.(1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord sau tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal. (...).

(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Astfel, în ceea ce privește aplicarea art.159 din Codul fiscal și pct.81² din Normele metodologice de aplicare, referitoare la corecția documentelor se reține că, în situația în care persoana nerezidentă solicită rambursarea TVA în baza unor facturi care nu conțin TVA în lei există posibilitatea corectării lor, cu condiția respectării întocmai a acestor dispoziții legale, respectiv:

* în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

* în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului:

- fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte;

- fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus, în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Din analiza documentelor depuse de X SPA in sustinerea contestatiei, raportat la motivatiile organului fiscal si ale societatii, se retin urmatoarele:

Prin cererea nr. x/24.09.2012, societatea nerezidenta X SPA din Italia a solicitat rambursarea TVA in suma de y lei aferenta perioadei ianuarie - decembrie 2011.

In lista operatiunilor anexata cererii de rambursare la poz.1-5 societatea a inregistrat TVA in suma totala de y lei, astfel: factura nr. x/07.06.2011-TVA y lei; factura nr.x/08.06.2011-TVA y lei; factura nr. x/08.06.2011-TVA y lei; factura nr. x/09.06.2011-TVA y lei; factura nr. x/10.06.2011-TVA y lei, avand anexate facturile emise de furnizorul SC I E SRL, completate cu TVA in euro.

Impreuna cu contestatia formulata, societatea a anexat facturilor mai sus mentionate facturi corectate, potrivit normelor legale de mai sus, dupa cum urmeaza:

- factura nr. x/07.06.2011-TVA t euro, insotita de factura nr.x/21.03.2013 - TVA (-) t euro si de factura nr. x/21.03.2013 - TVA t lei;
- factura nr. x/08.06.2011-TVA t euro, insotita de factura nr. x/21.03.2013 - TVA (-) t euro si de factura nr. x/21.03.2013 - TVA t lei;
- factura nr. x/08.06.2011-TVA t euro, insotita de factura nr. x/21.03.2013 - TVA (-) t euro si de factura nr. x/21.03.2013 - TVA t lei;
- factura nr. x/09.06.2011-TVA t euro, insotita de factura nr. x/21.03.2013 - TVA (-) t euro si de factura nr. x/21.03.2013 - TVA t lei;
- factura nr. x/10.06.2011-TVA t euro, insotita de factura nr. x/21.03.2013 - TVA (-) t euro si de factura nr. x/21.03.2013 - TVA t lei.

Rezulta o valoare a TVA in suma de y lei, contestata, in quantum mai mic fata de TVA solicitata (t lei), diferenta fiind motivata de societate prin utilizarea, la completarea cererii, a unui curs valutar diferit fata de cel folosit la corectarea facturilor.

Totodata, societatea nerezidenta a anexat documentul de plata si extrasul de cont pentru suma de t euro si factura nr. x/30.06.2011 emisa de X SPA catre X SRL, in limba italiana, in valoare de t euro, fara a fi insotita de traducerea in limba romana si de documente din care sa rezulte natura operatiunilor (contract, comanda, documente de transport, avize de insotire etc.), respectiv circuitul bunurilor, pentru a stabili tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care:

- in contestatia formulata societatea precizeaza ca a achizitionat materiale de constructii de la SC I E SRL pe care le-a vandut ulterior catre persoana juridica romana fiind transportate pe santierul din Pitesti;
- la rubrica „descriere articol” din facturile de achizitie este inregistrata denumirea „I 1000 100 mm in otel (...)”, precum si mentiuni, precum „transport Romania”, „cu referinta aviz de insotire marfa (...)”, conform comanda (...).

Prin urmare, fata de motivatia organului fiscal privind intrunirea conditiilor de rambursare a TVA se retine ca, pe baza documentelor existente la dosar (copii ale facturilor de achizitie, initiale si corectate si factura de vanzare, netradusa), organul de solutionare a contestatiei *nu se poate pronunta* cu privire la indeplinirea integrala si intocmai a conditiilor prevazute de normele fiscale *referitoare la dreptul de rambursare*, avand in vedere ca in decizia de rambursare organul fiscal a retinut faptul ca nu s-a procedat la analiza operatiunilor realizate, fara a solicita informatii suplimentare societatii cu privire la operatiunile desfasurate, aspect sesizat de contestatara, iar prin referatul cauzei se propune aprobarea contestatiei considerand ca din factura de vanzare rezulta ca materialele au ramas pe teritoriul Romaniei, fiind respectate prevederile art.126 alin.1 si art.132 alin.1 din Codul fiscal.

Fata de cele prezentate, urmeaza a se dispune, in temeiul art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, desfiintarea deciziei de rambursare a TVA nr. xD/13.02.2013 pentru TVA solicitata la rambursare in suma de y lei, urmand ca organele fiscale sa reanalizeze cererea societatii, in ceea ce priveste TVA in suma de y lei, inclusiv, prin solicitarea de documente si informatii suplimentare referitoare la natura si circuitul bunurilor, in vederea stabilirii corecte a tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Desfiintarea are la baza prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se stipuleaza:

"Art. 216. – (3) 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."

La reverificarea creantei fiscale contestate si pentru care s-a dispus desfiintarea actului atacat se vor avea in vedere prevederile pct. 11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, unde se stipuleaza:

"11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in 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".

Prin urmare, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti din cadrul DGRFPB va proceda la o noua analiza privind cererea de rambursare a societatii X SPA din Italia, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art.132, art.145, art.146, art. 147², art.155 si art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 213 si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.6 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

DECIDE

Desfiinteaza decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/13.02.2013 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de y lei, urmand ca Administratia Fiscala pentru contribuabili nerezidenti din cadrul DGRFPB sa procedeze la o noua analiza a cererii de rambursare a societatii X SPA din Italia 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 la Tribunalul Bucuresti.

