

**DECIZIA nr. 628 din 07.10.2016** privind  
solutionarea contestatiei formulata de **X NV - Belgia**,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/25.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata cu adresa nr.MBN-SAA x/25.07.2016 de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu privire la contestatia formulata de **X NV** cu sediul in Belgia, B , , M .

Obiectul contestatiei, inregistrata la registratura organului fiscal sub nr. MBN-REG x/18.05.2016, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.04.2016, comunicată prin poștă la data de 22.04.2016, prin care s-a respins la rambursare 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, art.268 alin.(1), art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(1) si alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X NV** din Belgia.

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

**I.** Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare nr. xD/18.04.2016, societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

**1. Prezentarea situatiei de fapt**

X NV din Belgia este specializata in servicii de inchiriere paleti la nivel european.

Stocul de paleti existent la nivel european este subinchiriat catre entitati din fiecare tara europeana, inclusiv Romania, care la randul lor inchiriaza paletii clientilor din tara respectiva.

In desfasurarea activitatii, societatea cumpara paleti de la SC D Romania SRL care transporta bunurile catre o alta destinatie din Romania si emite facturi cu TVA 24%.

Ulterior, X NV a inchiriat paletii catre C Romania, care la randul sau a subinchiriat paletii catre clientii sai.

Paletii cumparati din Romania, impreuna cu cei expedati de clientii din afara Romaniei sunt inchiriatii catre C Romania.

Paletii folositi la transportul unor bunuri la export au fost colectati din afara UE si returnati catre C Romania care a refacturat valoarea paletilor si TVA catre X, in calitate de proprietar al paletilor, prin aplicarea structurii de comisionar.

Prin urmare, bunurile cumparate in baza facturilor mentionate in cererea de rambursare nu reprezinta livrare in Romania, acestea raman in proprietatea sa si fac obiectul contractului de inchiriere incheiat intre societate si C Romania.

## 2. Motive de nelegalitate de ordin procedural

a. Neindicarea datei de emitere de la care isi produce efectele, atrage nulitatea deciziei de rambursare, aceste cerinte fiind prevazute de art.46 alin.2 lit.b din Codul de procedura fiscala si de Ordinul nr.523/2007 privind Procedura de solutionare a cererilor de rambursare, intrucat data trebuie dactilografiata si nu trecuta olograf, aceasta reprezentand doar o mentiune cu privire la inregistrarea in evidentele organului fiscal.

Intrucat in Codul de procedura fiscala nu exista sanctiune pentru incalcarea acestor prevederi avand in vedere art.3 alin.2 din noul Cod de procedura fiscala, sunt aplicabile dispozitiile art.175 din Codul de procedura civila.

Lipsa motivarii nu permite contribuabilului sa isi exercite dreptul la aparare si conduce la nulitatea de plano, asa cum a statuat in mod constant ICCJ.

b. Decizia de rambursare a fost emisa cu incalcarea termenului maxim prevazut de art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal, la aproximativ 10 luni de la data depunerii cererii de rambursare.

## 3. Motive de nelegalitate de ordin substantial

a. Societatea nu avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania avand in vedere ca pe parcursul perioadei de rambursare nu a detinut resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni impozabile in Romania si a desfasurat doar prestari de servicii pentru care locul operatiunii din punct de vedere al TVA este in Romania.

Autoritatile fiscale au concluzionat in mod eronat ca persoana nerezidenta a efectuat o achizitie intracomunitara asimilata conform art.130<sup>1</sup>alin.2 lit.a din Codul fiscal pentru care are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania conform art.153 din Codul fiscal.

Autoritatile fiscale au retinut doar art.128 alin.10 din Codul fiscal fara a lua in considerare exceptia stipulata la art.128 alin.12 lit.g si h din Codul fiscal pentru non-transferuri, avand in vedere transportul paletilor din alt stat membru in Romania si art.556 din Regulamentul (CEE) 2454/93 potrivit caruia transportul acestor paleti beneficiaza de regimul vamal de admitere temporara cu scutire totala de drepturi de import.

Operatiunile desfasurate in Romania: livrari locale de bunuri (paleti) de la D Romania sunt operatiuni impozabile in Romania, persoana obligata la plata taxei conform art.150 alin.1 din Codul fiscal fiind SC D Romania SRL, iar in ceea ce priveste inchirierea acestora catre C Romania, persoana obligata la plata taxei conform art.150 alin.2 din Codul fiscal este C Romania.

In legatura cu TVA aferenta aplicarii structurii de comisionar pentru importuri de paleti expediatii din tari terte, societatea sustine că organele fiscale au concluzionat eronat că nu sunt proprietatea sa întrucât, desi societatea din România este entitatea care apare mentionată pe facturile de import si packing listurile întocmite pentru scopuri vamale, proprietarul, în fapt, proprietar al paletilor este X NV din Belgia.

In consecinta, societatea nu are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA.

b. Societatea indeplineste conditiile prevazute de legislatia nationala: art.147<sup>2</sup> alin.1 lit.a din Codul fiscal si pct.49 alin.1 din Normele metodologice in vigoare si Directiva a 9-a pentru solicitarea rambursarii TVA achitata in Romania.

In subsidiar, societatea nerezidenta solicita ca in cazul in care se considera ca ar fi avut obligatia inregistrarii in scopuri de TVA sa se tina seama de conditiile impuse la art.3 din Directiva a 9-a pentru solicitarea rambursarii, autoritatile fiscale fiind obligate sa verifice

exclusiv indeplinirea conditiilor de baza stabilite prin Directiva a 9-a si Directiva 2006/112/CE si de Jurisprudenta europeana (cauza C-323/12 - E.ON Global).

In consecinta, X NV solicita anularea Deciziei de rambursare si ramursarea TVA in suma de y lei solicitata prin cererea nr. x/16.05.2015.

De asemenea, societatea nerezidenta solicita, in temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedura fiscala, posibilitatea sustinerii orale a contestatiei.

**II.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.04.2016, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de y lei solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 9-a de catre X NV din Belgia, prin cererea inregistrata sub nr. x/16.06.2015 aferentă perioadei 01.04.2014-30.06.2014.

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

### **3.1. Referitor la nulitatea deciziei de impunere**

*Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatoare privind nedactilografierea datei de emitere a deciziei de rambursare, respectiv nesolutionarea cererii in termenul maxim prevazut de art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal atrage nulitatea acesteia.*

**In fapt**, pentru solutionarea cererii de rambursare formulate de societatea nerezidenta X NV din Belgia inregistrată sub nr. x/16.06.2015 organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti au emis decizia de rambursare nr. xD/18.04.2016, data deciziei fiind inscrisa olograf in exemplarul comunicat societatii nerezidente si existent la dosarul cauzei.

Prin contestatia formulata, X NV sustine ca nedactilografierea datei langa semnaturile functionarilor care isi asuma emiterea deciziei atrage nulitatea acesteia si i-a produs o vatamare constand in nerespectarea dreptului la proces echitabil.

De asemenea, contestatara invoca emiterea deciziei de rambursare cu incalcarea termenului maxim prevazut de art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 46, art. 48 si art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art. 46 – (2)** Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele; [...]*”.

**“Art. 48 – (1)** *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/platitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii*”.

**“Art. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent, (...).**”

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma deciziei de rambursare nr. xD/18.04.2016 se retine ca **aceasta contine data la care a fost emisă**, respectiv data de 18.04.2016, mentionata olograf impreuna cu numarul in partea initiala a deciziei. Rubrica "data" din partea finala a formularului de decizie, mentionata in dreptul numelui si semnaturii functionarilor implicati in intocmirea, verificarea si aprobarea deciziei de rambursare **nu are semnificatia "datei emiterii" deciziei, asa cum eronat sustine contestatara, ci semnificatia datei in care fiecare dintre functionarii implicati au executat operatiunile de intocmire, verificare**

**sau aprobare.** Sustinerea societatii nerezidente in sensul ca data inscrisa olograf in decizie este doar data inregistrarii deciziei in evidentele fiscale nu are niciun temei, formularul de decizie prezentat in anexa nr. II la O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010 precizand doar mentiunea "numar" a deciziei, la care organele fiscale au adaugat si data emiterii acesteia. Invocarea formularului din anexa nr. 5 la Ordinul nr. 523/2007 (care avea mentiunea "numar inregistrare" urmata de mentiunea "data") nu are niciun temei intrucat acest formular se emitea doar pentru cererile de rambursare depuse pana la data de 31 decembrie 2009, ceea ce nu este cazul in speta intrucat cererea societatii a fost depusa in anul 2014, iar solutionarea ei s-a facut in baza procedurii si a formularului aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 4/2010.

Neintemeiata este si sustinerea X NV privind vatamarea sa prin nerespectarea dreptului la un proces echitabil pe motiv ca "data emiterii" deciziei atacate este inscrisa olograf si "nu reprezinta data" (oricum, o sustinere eronata, conform celor retinute in precedent). Astfel, in conditiile in care **legea fiscala prevede expres ca decizia de rambursare isi produce efectele din momentul comunicarii, in lipsa oricarei alte mentiuni privind o data ulterioara, iar contestatara a primit in mod nemijlocit decizia, dovada fiind chiar faptul contestarii ei** prin referire la toate motivele indicate de organele fiscale in cuprinsul deciziei, contestatara nu demonstreaza in ce anume, concret, a constatat incalcare dreptului sau la un proces echitabil, simpla afirmatie neechivaland cu demonstrarea existentei vatamarii reclamate.

In ceea ce priveste invocarea nerespectarii termenului maxim prevazut de art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal pentru emiterea deciziei de impunere, se retin urmatoarele:

- in vederea solutionarii cererii de rambursare organul fiscal a solicitat societatii informatii suplimentare, in conformitate cu pct. 49 alin.21 din Codul fiscal;

- termenul de solutionare a cererii reprezinta termen de recomandare, intarzierea in solutionarea unei cereri de rambursare nefiind sanctionata cu nulitatea deciziei de rambursare;

- de altfel, potrivit art.23 din Directiva 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: "În cazul în care absența unei decizii privind o cerere de rambursare în termenele stabilite de prezenta directivă nu este considerată, conform legislației statului membru de rambursare, ca fiind echivalentă unei aprobări sau unui refuz, solicitantul poate recurge la orice proceduri administrative sau judiciare disponibile în situația respectivă persoanelor impozabile stabilite în statul membru respectiv. În cazul în care nu sunt prevăzute astfel de proceduri, neluarea unei decizii privind o cerere de rambursare în termenul stabilit este considerată ca fiind echivalentă respingerii cererii."

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca sustinerile X NV privind nulitatea deciziei de rambursare nr. xD/18.04.2016 sunt nejustificate vadind o interpretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in aceasta privinta.

### **3.2. Referitor la TVA solicitata la rambursare in suma de y lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA pentru achizitiile locale de paleti, in conditiile in care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania intrucat a inchiriat si paleti expediti din alte state membre in Romania, fara sa faca dovada returnarii lor in statul membru din care au fost expediti, astfel incat circulatia paletilor sa reprezinte non-transferuri pentru care sa nu existe obligativitatea inregistrarii.*

**In fapt**, prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.04.2016, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de y lei, solicitata la rambursare de societatea nerezidenta belgiana X NV prin cererea inregistrata sub nr. x/16.06.2015.

Taxa solicitata provine din achizitii de bunuri – paleti tip BxA-800x1200-Bloc de la furnizorul D ROMANIA SRL precum si paleti tip 1200x800 de la furnizorul C ROMANIA aferente perioadei 01.04.2014-30.06.2014.

In legatura cu aceasta cerere organele fiscale au retinut urmatoarele:

- persoana impozabila nerezidenta detine in proprietate paleti, containere si dispozitive reciclabile din plastic, denumite generic “echipamente de inchiriat”, folosite la transportul, depozitarea si manipularea marfurilor;

- aceste echipamente sunt inchiriate catre entitati C din fiecare tara europeana, printre care si C Romania, iar acestea, la randul lor, le inchiriaza (in fapt, le “subinchiriaza”) clientilor din tara respectiva;

- pentru desfasurarea activitatii, persoana impozabila nerezidenta achizitioneaza echipamentele din statele membre UE, inclusiv Romania, pentru a deservi cererea locala de “echipamente”;

- intrucat stocul de paleti pe care X NV il detine in Romania pentru a deservi piata locala este constituit atat din paleti achizitionati din Romania (de la furnizorul D ROMANIA SRL), cat si din alte state membre UE, care apoi sunt transportati in Romania rezulta ca societatea nerezidenta efectueaza o achizitie intracomunitara asimilata in Romania conform art.130<sup>1</sup> alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in Romania conform art.153 alin. (5) din Codul fiscal;

- din documentele prezentate pentru justificarea refacturării de către C ROMANIA de la pozitile 12-22 rezultă că bunurile nu sunt proprietatea persoanei impozabile nerezidente, astfel că refacturarea nu se justifică.

Avand in vedere lantul operatiunilor descrise si faptul ca avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania organele fiscale au considerat ca societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea TVA conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare, motiv pentru care au respins la rambursare TVA solicitata.

**In drept**, potrivit art. 147<sup>2</sup> 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. 147<sup>2</sup>. - (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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]."**

### Normele metodologice

**"49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. **Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:****

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

**b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 153 din Codul fiscal;**

**c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:**

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> 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. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 143, 144 și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152<sup>1</sup> 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. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal.

(5) Pentru a fi eligibilă pentru rambursare în România, o persoană impozabilă nestabilă în România trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilită. În cazul în care o persoană impozabilă nestabilă în România efectuează, în statul membru în care este stabilită, atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în respectivul stat membru, România va rambursa numai acea parte din TVA rambursabilă conform alin. (3) care corespunde operațiunilor cu drept de deducere. Dreptul de rambursare a taxei se determină conform alin. (4), respectiv în aceleași condiții ca și cele aplicabile pentru operațiuni care sunt realizate în România.

(6) Pentru a obține o rambursare a TVA în România, persoana impozabilă care nu este stabilită în România adresează **o cerere de rambursare pe cale electronică** și o înaintează statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(12) Solicitantul trebuie să furnizeze o descriere a activităților sale economice prin utilizarea sistemului armonizat de coduri detaliat la nivelul 4, stabilit în conformitate cu art. 34a alin. (3) al doilea paragraf din Regulamentul (CE) nr. 1.798/2003 al Consiliului din 7 octombrie 2003 privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 218/92, cu modificările ulterioare.

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

(21) După primirea cererii transmise pe cale electronică de autoritatea competentă din alt stat membru, organul fiscal competent din România îi comunică de îndată solicitantului, pe cale electronică, data la care a primit cererea. Decizia de aprobare sau respingere a cererii de rambursare se comunică solicitantului în termen de 4 luni de la data primirii cererii, dacă nu se solicită informații suplimentare conform alin. (22).

**(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă**



dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

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

(29) În cazul în care o rambursare a fost obținută prin fraudă sau printr-o altă metodă incorectă, organul fiscal competent din România va solicita persoanei impozabile care a beneficiat de rambursare restituirea sumelor rambursate în mod eronat și a majorărilor aferente. În caz de nerestituire a sumelor, organul fiscal competent din România va suspenda orice rambursare ulterioară, către persoana impozabilă în cauză până la concurența sumei neplătite sau, dacă nu există o rambursare ulterioară, va proceda la recuperarea sumelor rambursate eronat și a majorărilor aferente potrivit prevederilor referitoare la asistența reciprocă în materie de colectare.

**(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 L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010”.**

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA** pentru livrarile de bunurile, prestarile de servicii sau importul de bunuri efectuate in beneficiul lor pe teritoriul unui alt stat membru, **solicitare supusa unor conditii specifice acestui tip de rambursare**, si anume: **persoanele in cauza sa nu fie inregistrate sau sa nu aiba obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in statul caruia i se solicita rambursarea**, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrării sau prestării este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, cu exceptia operatiunilor anume precizate in lege, sa depuna cererea de rambursare si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut, la care sa anexeze toate documentele aferente, sa depuna documentele care sa evidentieze taxa achitata de aceasta persoana pentru achizitia a carei rambursare se solicita, etc.).

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile inscrise in cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România in cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

Intrucat in speta este vorba si de circulatia bunurilor la nivel comunitar devin aplicabile si prevederile art.128 si art. 130<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

#### Codul fiscal

**“Art.128 – (10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).**

(11) Transferul prevăzut la alin. (10) reprezintă expedierea sau transportul oricăror bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.

(12) În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia din următoarele operațiuni:

[...]

g) utilizarea temporară a bunului respectiv pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expedit sau transportat, în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România;

h) utilizarea temporară a bunului respectiv, pentru o perioadă care nu depășește 24 de luni, pe teritoriul unui alt stat membru, în condițiile în care importul aceluiași bun dintr-un stat terț, în vederea utilizării temporare, ar beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu scutire integrală de drepturi de import.

(13) În cazul în care nu mai este îndeplinită una din condițiile prevăzute la alin. (12), expedierea sau transportul bunului respectiv este considerat ca un transfer din România în alt stat membru. În acest caz, transferul se consideră efectuat în momentul în care condiția nu mai este îndeplinită.”

**“Art. 130<sup>1</sup> – (2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:**

a) **utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității economice proprii, **dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (10) și (11); [...].****

#### Normele metodologice

“6.(11) În sensul art. 128 alin. (10) din Codul fiscal, **transferul este o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare** cu plată de bunuri, **fiind obligatoriu să fie respectate toate condițiile și regulile aferente livrărilor intracomunitare**, inclusiv cele referitoare la scutirea de taxă. Caracteristic acestei operațiuni este faptul că în momentul expedierii bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru acestea nu fac obiectul unei livrări în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal și, pe cale de consecință, **aceeași persoană impozabilă care declară transferul în statul membru unde începe transportul bunurilor va declara și achiziția intracomunitară asimilată în statul membru în care aceasta are loc**. Exemple de transferuri: transportul în alt stat membru de bunuri importate în România, efectuat de persoana care a realizat importul, în lipsa unei tranzacții în momentul expedierii, transportul/expedierea de bunuri mobile corporale din România în alt stat membru în vederea constituirii unui stoc care urmează a fi vândut în respectivul stat membru, transportul de bunuri în alt stat membru în vederea încorporării într-un bun mobil sau imobil în respectivul stat membru în situația în care persoana respectivă prestează servicii în respectivul stat membru, transportul/expedierea unui bun mobil corporal din România în alt stat în vederea reparării și care, ulterior, **nu se mai întoarce în România, situație în care nontransferul inițial devine transfer**”.

Cu privire la transferuri și non-transferuri, art. 17 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede următoarele:

“(1) Transferul de către o persoană impozabilă a unor bunuri care fac parte din activele activității sale economice către un alt stat membru este considerat livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros.

„Transfer către alt stat membru” înseamnă expedierea sau transportul de bunuri mobile corporale de către persoana impozabilă sau în numele acesteia, în scopul desfășurării activității sale, către o destinație din afara teritoriului statului membru în care se află bunurile, dar în interiorul Comunității.

(2) Expedierile sau transporturile în scopul oricăreia dintre următoarele tranzacții nu sunt considerate transfer către alt stat membru:

[...]

(g) *utilizarea temporară a bunurilor pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul acestora, în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă stabilită în statul membru în care a început expedierea sau transportul bunurilor,*

(h) *utilizarea temporară a bunurilor, pe o perioadă care nu depășește douăzeci și patru de luni, pe teritoriul unui alt stat membru, în care importul acelorasi bunuri dintr-o țară terță în vederea utilizării lor temporare este reglementată de regimuri de admitere temporară cu scutire completă de drepturi de import.*

(3) În cazul în care una dintre condițiile care reglementează eligibilitatea în temeiul alineatului (2) nu mai este îndeplinită, se consideră că bunurile au fost transferate în alt stat membru. În asemenea cazuri, se consideră că transferul are loc în momentul în care condiția încetează să mai fie îndeplinită”.

Referitor la înregistrarea în scopuri de TVA, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stabilește ca:

**“Art. 153 – (5) Va solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform acestui articol, înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:**

- a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei conform art. 151; sau
- b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă”.

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca X NV, cu sediul activitatii economice in Belgia achizitioneaza echipamente (paleti, containere, recipienti etc.) de pe piata europeana - din Romania si din alte tari membre ale Uniunii Europene -, stocul de echipamente fiind inchiriat catre filiale (entitati C ) din fiecare stat membru UE in vederea subinchirierii catre beneficiari.

In cazul Romaniei, paletii sunt achizitionati direct de la furnizorul roman D ROMANIA SRL sau sunt transferati de la filialele din alte state membre catre C ROMANIA SRL (denumita in continuare C ROMANIA), care le subinchiriaza catre clienti din Romania, paletii ramanand in proprietatea societatii nerezidente belgiene.

Elementele relevante ale contractului incheiat la data de 17 iulie 2012 intre societatea nerezidenta belgiana si filiala sa din Romania sunt urmatoarele:

#### Cap.1. Conditii generale

- pct.2. “C desfasoara o activitate de furnizare a unei game standard de echipamente de depozitare in regiunea europeana incepand de la 1 iulie 2010”;
- pct.3. “Locatarul desfasoara o activitate de inchiriere a echipamentului C in Romania”;
- pct.6. “Partile convin ca data de incepere a prezentului contract sa fie 1 iulie 2012. Contractul va ramane valid pe o perioada nedeterminata exceptand cazul in care va fi reziliat, de catre orice parte, in conformitate cu clauza 8 din Conditiiile generale de Inchiriere. Numai lista de preturi va fi reinnoita anual. (...)”

#### Cap.2. Inchirierea Echipamentelor

- pct.c - “Transferurile dintre locatarii C sau Clientii sau reprezentantii acestora necesita ca Locatarul care transfera Echipamente sa instiinteze C cu promptitudine, furnizand detaliile complete ale cantitatilor implicate conform instructiunilor emise de C din cand in cand. Un asemena transfer va avea ca efect cresterea (cu cantitatea astfel transferata) in ziua transferului a Cantitatii de Echipamente Inchiriate catre LOCATAR, respectiv si diminuarea (cu cantitatea astfel transferata) in ziua transferului a Cantitatii de Echipamente Inchiriate catre LOCATARUL care efectueaza transferul”;

pct.h - “LOCATARUL se angajeaza sa inchirieze o Cantitate Stoc de Baza de Echipamente pe o perioada de 12 luni, adica de la 1 iulie la 30 iunie. C se angajeaza sa puna la dispozitia LOCATARULUI Cantitatea Stoc de Baza de Echipamente in orice moment.”

#### Cap.4. Utilizarea si repararea Echipamentelor

pct.b – “LOCATARUL va respecta Procedurile Standard C comunicate in scris LOCATARULUI din cand in cand cu privire la inchirierea si utilizarea Echipamentelor in conformitatea cu instructiunile rezonabile transmise de C emise din cand in cand. LOCATARUL se va asigura in special ca Echipamentele sunt returnate la C fara a fi contaminate cu materiale periculoase. Aditonal, LOCATARUL va avea obligatia de a nu aplica etichete adezive pe Echipamente.”

pct. C - “LOCATARUL se angajeaza sa pastreze Echipamentele in locatiile sale conform solicitarilor rezonabile transmise de C din cand in cand si va suporta costul unei

asemenea depozitari si va depozita asemenea Echipamente in conditii adecvate de siguranta.”

#### Cap.6. Pierderea Echipamentelor

pct.a – “Pe durata prezentului Contract LOCATARUL va conveni ca C sa deruleze pe cheltuiala LOCATARULUI un program periodic de verificari pe teren si verificari scriptice ale cantitatii de Echipamente inchiriate, aflate in locatiile LOCATARULUI si ale Clientilor sai (sau ale reprezentantilor acestora).”

Prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/28.10.2015, transmisa prin e-mail in data de 30.10.2015, organele fiscale au solicitat societății nerezidente documente din care sa rezulte natura operatiunilor (contracte, documente de transport din care sa rezulte locul de plecare a paletilor si locul de sosire, avize de insotire a marfii, procese verbale de receptie, procese verbale de predare-primire a bunurilor, etc.), informatii si note explicative din care să rezulte fluxul economic si circuitul ulterior al bunurilor achizitionate din România, precum si orice alte documente prin care să demonstreze dreptul la rambursare conform dispozitiilor legale în vigoare.

In raspunsul sau transmis prin e-mail din data de 27.11.2015 societatea nerezidentă a precizat că este proprietarul central al echipamentelor de închiriat sub marca C la nivel european si cumpără paleti din majoritatea statelor membre UE. Legat de circuitul ulterior al paletilor sunt transmise o situatie centralizatoare a clientilor din România unde au fost transportati paletii achizitionati din România, contractul de închiriere încheiat cu filiala C ROMANIA si o factura aferenta închirierii de paleti, considerând că explicatiile prezentate si documentele transmise sunt suficiente.

Conform documentelor atasate cererii de rambursare societatea nerezidenta X NV a achizionat in mod exclusiv de la furnizorul D ROMANIA SRL numai bloc-paleti de tipul BxA-800x1200. Totodată, filiala C ROMANIA a refacturat societății nerezidente paleti tip 1200x800 provenind din import. In acelasi timp a inchiriat catre filiala sa C ROMANIA atat bloc-paleti de tipul BxA-800x1200 (care puteau proveni din achizitiile locale de la D ROMANIA SRL), cat si bloc-paleti de alte tipuri –, tipul BxA-800x600, tipul PxA-600x400, tipul 800x1200, tipul 4001 48x40, tipul BxA-1200x1000 etc. – **pentru care nu exista achizitii de la intern/import, rezultand cu evidenta faptul ca societatea nerezidenta a inchiriat si echipamente achizitionate in alte state membre UE si care au fost transportate in Romania in vederea inchirierii/subinchirierii.**

În răspunsul dat la o cerere de informatii similară, prin adresa din 19 iunie 2013, înregistrată sub nr. x/27.11.2013, societatea nerezidenta X NV a explicat următoarele:

- toti paletii din aceeasi categorie de produs sunt identici si, prin urmare, nu pot fi identificati individual, iar odata ce paletii noi se introduc in stocul de echipamente, nu se mai poate face distinctia intre acestia si paletii deja existenti din aceeasi categorie de produs, fiind in intregime interschimbabili;

- societatea detine un sistem complex privind stocul & fluxul de paleti, *sistem care permite societatii sa urmareasca paletii de-a lungul intregului lant de distributie in functie de tipul si numarul acestora si sa emita facturi pentru numarul exact de paleti si numarul exact de zile de inchiriere;*

- diferenta dintre echipamentele achizitionate in Romania si cele inchiriate catre C ROMANIA provine din achizitii efectuate de societate din alte state membre UE.

**Se retine ca societatea nerezidenta X NV nu a prezentat niciun document din care sa rezulte circulatia/transportul echipamentelor din alte state membre in Romania**, singurele documente prezentate fiind facturile pentru echipamente achizitionate din Romania, comenzi de achizitie a bloc-paletilor de tipul BxA-800x1200, centralizator al avizelor de expeditie a marfurilor din perioada aprilie iunie 2014 catre clienti din România, o factura de inchiriere atat a paletilor de tipul BxA-800x1200 cat si a altor tipuri catre filiala sa C ROMANIA (nr. x/24.05.2014 aferenta perioadei 20.04.2014-24.05.2014) ori documente aferente importului de paleti din afara Uniunii Europene.

In cazul in care o persoana impozabila transfera bunuri din patrimoniul propriu dintr-un stat membru in alt stat membru operatiunea este calificata, din punct de vedere al legislatiei comunitare in materie de TVA, drept un "transfer", operatiune care trebuie sa respecte toate regulile unei "livrari intracomunitare". Motivul asimilarii transferului (operatiune fara plata si fara transfer al dreptului a dispune de bunuri ca un proprietar) cu o livrare intracomunitara (operatiune cu plata si cu transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar) este acela ca, in lipsa barierelor vamale, buna functionare a sistemului de TVA la nivelul Uniunii Europene presupune cunoasterea circulatiei intracomunitare a bunurilor de catre autoritatile fiscale din fiecare stat membru, ceea ce implica, intre altele, si respectarea unor cerinte de inregistrare si evidenta de catre operatorii economici implicati in aceste operatiuni.

In speta este evident faptul ca societatea nerezidenta X NV a expedit in Romania bunuri (denumite echipamente) achizitionate din alte state membre UE, pe care le-a utilizat la prestarea de servicii pe teritoriul Romaniei (le-a inchiriat catre filiala sa C ROMANIA care, la randul ei, le-a subinchiriat clientilor finali din Romania). Transportul sau expedierea unor bunuri dintr-un stat membru in alt stat membru, fara transferul dreptului de a dispune de bunuri ca proprietar (societatea nerezidenta isi pastreaza dreptul de proprietate asupra bunurilor) reprezinta transfer in statul membru in care a inceput transportul bunurilor si, in oglinda, achizitie intracomunitara asimilata in statul membru in care s-a sfarsit transportul bunurilor, reiesind astfel ca **societatea nerezidenta X NV a efectuat achizitii intracomunitare asimilate in Romania, pentru care era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania in conformitate cu prevederile art. 153 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.**

De asemenea, paletii achizitionati de la intern (D ROMANIA SRL) ori provenind din achizitiile intracomunitare asimilate au fost expediatii din România în alte state membre UE pentru a fi închiriatii prin intermediul entităților C din respectivele state membre, **ceea ce reprezintă un transfer în înțelesul art. 128 alin. (11) din Codul fiscal, care este asimilat ca regim fiscal unei livrări intracomunitare de bunuri conform art. 128 alin. (10) din Codul fiscal.**

Societatea nerezidenta X NV recunoaste ca a transportat bunuri (echipamente) din alte state membre in Romania, dar sustine ca operatiunea nu reprezinta un transfer din punct de vedere al taxei, ci un non-transfer, pe baza exceptiilor stipulate la art. 128 alin. (12) lit. g) si h) din Codul fiscal coroborat cu art. 556 din Regulamentul nr. 2454/1993.

Sustinerea societatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei pentru motivele ce succed:

In primul rand, **ca orice exceptie, si exceptia non-transferului invocata este de stricta interpretare** (“exceptio este strictissimae interpretationis”), **astfel ca pentru aplicare trebuie indeplinite intocmai conditiile necesare aplicarii exceptiei**, si anume:

- utilizarea bunurilor in scopul prestarii de servicii de inchiriere in Romania sa aiba caracter temporar, ceea ce implica ca, **dupa utilizare, bunurile sa fie returnate in statul membru de unde au fost initial transportate/expediate** [art. 128 alin. (12) lit. g) din Codul fiscal si art. 17 alin. (2) lit. g) din Directiva 2006/112/CE];

sau

- **utilizarea temporara a bunurilor (necircumstantiata la “in scopul prestarii de servicii”) sa nu depaseasca 24 de luni** din momentul introducerii bunurilor pe teritoriul statului membru unde sunt utilizate [art. 128 alin. (12) lit. h) din Codul fiscal si art. 17 alin. (2) lit. h) din Directiva 2006/112/CE], dar aplicarea scutirii pentru paleti prevazuta de regulamentele vamale comunitare invocata este conditionata de prezentarea anumitor documente si de indeplinirea anumitor conditii.

In al doilea rand, cel care invoca o exceptie trebuie sa faca si dovada ca sunt indeplinite conditiile necesare aplicarii ei. Astfel, societatea nerezidenta X NV, **desi reclama aplicarea exceptiei non-transferului pe motiv ca le-a utilizat temporar in scopul prestarii de servicii, nu a adus nicio dovada ca bunurile s-au intors in statul membru din care au fost initial expediate ori transportate in scopul prestarii de servicii**. Circulatia continua a paletilor intre diferitele state membre nu inseamna indeplinirea conditiei referitoare la utilizarea temporara, asa cum eronat sustine societatea, **aceasta trecand sub tacere faptul ca, din punct de vedere al legislatiei comunitare in materie de TVA, non-transferul implica si returnarea bunurilor, dupa utilizare, in statul membru din care au fost expediate**.

Din factura nr. x/24.05.2014, anexata spre exemplificare, rezulta ca, societatea nerezidenta a inchiriat in perioada 20.04.2014-24.05.2014 bloc-paleti tip BxA-1200x1000 si tip BxA-800x600, respectiv paleti plastic tip PxA-600x400 si tip 800x1200, care nu puteau proveni decat din expedierea din alte state membre in Romania (de pe piata interna s-a achizitionat alt tip de paleti conform celor aratate anterior). Coroborate cu propriile afirmatii in sensul existentei unui sistem complex de urmarire a stocului si a fluxului de paleti, rezulta ca pentru aceste tipuri de **societatea nerezidenta trebuia sa faca fie dovada depozitarii lor in Romania, fie dovada returnarii lor in acelasi stat membru din care au fost expediatii initial**.

Or, conform art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare **“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**, astfel ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa dovedeasca ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea exceptiei non-transferului, altminteri invocata in sustinere.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala

exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”.

Totodata, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifica 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”.

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – circulatia paletilor la nivel european reprezinta non-transfer – rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

Avand in vedere ca societatea nerezidenta X NV nu a facut dovada ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea non-transferului pentru bunurile (paletii) utilizati in activitatea de inchiriere si care au fost expediate din alte state membre in Romania, rezulta ca aceasta era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania. In consecinta, societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea de TVA in temeiul art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **nefiind indeplinite conditiile cumulative prevazute la pct. 49 alin. (1) lit. b) si c) din Normele metodologice de aplicare**.

In ceea ce priveste sustinerea faptului ca societatea nerezidenta nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pe motiv ca nu detine resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni imposabile in Romania si a desfasurat doar prestari de servicii pentru care locul operatiunii din punct de vedere al TVA este in Romania, se retine ca **obligativitatea inregistrarii in scopuri de taxa intervine** nu numai in aceasta ipoteza, ci **si in alte situatii, cand persoanele imposabile realizeaza operatiuni pentru care nu este neaparata nevoie sa dispuna de resurse tehnice si umane pentru a efectua operatiuni imposabile in Romania** (spre exemplu, realizeaza operatiuni care implica transportul bunurilor dintr-un stat membru intr-altul – achizitii sau livrari intracomunitare cu plata ori asimilate – a se vedea art. 153 alin. (5) din Codul fiscal).

Referitor la refacturarea TVA prin aplicarea structurii de comisionar la import, se retine că acest aspect nu este necesar în analiza cauzei, în condițiile în care societatea nerezidentă nu a îndeplinit condiția cumulativă prevăzută la pct.49 alin.(1) lit.b) din Normele metodologice.

Referitor la invocarea dreptului de a beneficia de rambursarea TVA chiar si in situatia in care societatea nerezidenta ar fi fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pe motiv ca Directiva a 9-a nu prevede o astfel de conditie, se retine ca art. 29 din directiva invocata da dreptul statelor membre sa adopte actele necesare transpunerii directivei in propria legislatie, iar jurisprudenta europeana din Cauza C-323/12



E.ON Global Commodities SE privește problematica asimilării existentei unui reprezentant fiscal unui sediu comercial pe teritoriul țării și a lipsei livrării de bunuri și prestări de servicii în statul membru unde se solicită rambursarea, lăsând instanței naționale sarcina de a verifica dacă se poate considera în mod efectiv că E.ON a efectuat ori nu livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate livrate sau prestate în România.

În cazul X NV societatea nerezidentă a efectuat în România achiziții intracomunitare asimilate/transferuri de bunuri, **cu locul operațiunii în România**, spre deosebire de E.ON Global Commodities SE care a efectuat tranzacții cu energie electrică în calitate de comerciant, pentru care locul livrării se stabilește prin derogare de la regula generală (a se vedea regulile de la art. 132 din Codul fiscal).

Or, **instanța europeană s-a pronunțat în sensul că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare în cadrul celei de A opta directivă, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni** (a se vedea pct. 53 din hotărârea CJUE din Cauza C-323/12 E.ON Global Commodities SE). În mod logic, pentru a fi în prezența unui drept la rambursare în cadrul directivei în discuție, trebuie să se constate că persoana impozabilă respectivă nu a realizat efectiv operațiuni impozabile în statul membru de rambursare, ceea ce nu este cazul X NV, care a realizat achiziții intracomunitare asimilate/transferuri cu locul operațiunii în România, nefiind astfel îndeplinită condiția de la art. 3 lit. c) din directiva a opta).

Referitor la solicitarea de la ultimul punct al contestației privind susținerea orală a cauzei se rețin următoarele:

În temeiul art.276 alin.5 din Legea nr.507/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct.9.12 din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, în data de 12.09.2016 a avut loc susținerea orală a contestației formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/14.04.2016.

Urmare susținerii orale a contestației a fost încheiată Minuta înregistrată la DGRFPB sub nr.MBR-DGR x/12.09.2016, din care un exemplar a fost înmănat societății.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 128, art. 130<sup>1</sup>, art. 147<sup>2</sup> și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al României, cu modificările și completările ulterioare, pct. 6 și pct. 49 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 46, art. 48, art. 49, art.269, art.276 și art.279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art. 250 din Noul Cod de procedură civilă adoptat prin Legea nr. 134/2010, art.23 din Directiva 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată:

**DECIDE**

Respinge contestatia X NV impotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.04.2016 pentru TVA respinsa la rambursare in suma **y lei**.

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.