

**DECIZIA nr.350/09.09.2010**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
societatea nerezidenta X,  
cu domiciliul fiscal in ...,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti cu adresa nr. ..., cu privire la contestatia formulata de societatea nerezidenta X, prin Cabinet de avocat Y, cu sediul ales pentru comunicarea actelor in Bucuresti, ...

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.F.P.-M.B sub nr. ..., il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. ..., comunicata in data de **21.04.2010**, emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de ... lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art.206, art. 209 alin. (1) lit.b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin O.U.G. nr.39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata contestatara solicita admiterea cererii nr.... pentru rambursare de TVA in suma de ... lei si desfiintarea in tot a deciziei de rambursare nr. ... ca fiind neintemeiata si nelegala, invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- in perioada de rambursare 01.01.2008-31.12.2008 X nu a fost inregistrata si nici nu era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art.153 din Codul fiscal;

- conform art.145, 146, 147<sup>1</sup> din Codul fiscal si pct.49 (2) in aplicarea art.147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, rezulta ca pentru perioada de rambursare anterioara inregistrarii in Romania in scopuri de TVA (23.02.2009) X nu putea si nici nu avea dreptul sa exercite deducerea de TVA prin decont;

- dupa inregistrarea in 23.02.2009 in Romania in scopuri de TVA societatea nu putea prelua TVA-ul aferent perioadei de rambursare 01.01.2008-31.12.2008 in decontul de TVA pe 2009;

Ca urmare, societatea considera ca pentru perioada de rambursare 01.01.2008-31.12.2008 nu poate fi tratata ca o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

In sustinerea cererii societatea contestatoare mentioneaza ca TVA-ul aferent perioadei de rambursare 01.01.2007-31.12.2007 a fost rambursat societatii X, iar situatia de fapt care sta la baza cererii de rambursare a TVA-ului pentru perioada de rambursare 01.01.2008-31.12.2008 este identica cu situatia de fapt din 2007.

**II.** Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. ..., Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul DGFP-MB a respins la rambursare TVA in suma de ... lei.

**III.** Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, sustinerile societatii si prevederile legale pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca o persoana juridica impozabila nerezidenta, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de electrificare si automatizare a instalatiilor facturata in anul 2008, in conditiile in care la data depunerii cererii de rambursare aceasta este inregistrata ca persoana impozabila in Romania, iar mecanismul special de restituire prevazut de art. 147<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal care transpune Directiva a 8-a, se aplica doar persoanei impozabile care nu este inregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alte state membre.*

**In fapt**, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. ..., organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de ... lei solicitata de firma ... prin cererea nr. ..., numar de referinta ..., aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2008.

Motivul mentionat in decizie este ca la data depunerii cererii de rambursare societatea X este inregistrata in scopuri de TVA in Romania in baza art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform certificatului seria B nr.0711547 din data de **23.02.2009** sub codul ..., contrar prevederilor Directivei a 8-a, transpusa in legislatia nationala prin art.147<sup>2</sup> alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Organul fiscal a retinut ca desi societatea X a depus cererea de rambursare pe Directiva a 8-a pentru perioada 01-12.2008, in care nu era inregistrata in scopuri de TVA in Romania, totusi la data depunerii cererii de rambursare, respectiv 05.06.2009, X era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art.153 din Codul fiscal, motiv pentru care va fi tratata din punct de vedere fiscal ca orice alta persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> 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 pentru anul 2008:

*Codul fiscal:*

**"Art. 147<sup>2</sup>.** - (1) În conditiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabila neînregistrata si care nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilita în alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate. (...)"

*Norme metodologice:*

"49. (1) In conditiile prezentate si in conformitate cu procedurile de la alin. (4)-(14), persoana impozabila prevazuta la alin. (3) poate solicita rambursarea taxei facturata de alte persoane impozabile si achitata de aceasta pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor in Romania pe o perioada de minimum trei luni sau maxim un an calendaristic sau pe o perioada mai mica de trei luni ramasa din anul calendaristic. **Prezentele norme transpun Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979.**

(2) Prin exceptare de la prevederile alin. (1) nu se acorda rambursarea taxei datorate sau achitate de persoana impozabila prevazuta la alin. (3) pentru:

a) achizitiile de bunuri a caror livrare este scutita sau care poate fi scutita conform art. 143 alin. (2) din Codul fiscal;

b) achizitii de bunuri, altele decat cele prevazute la lit. a), sau prestari de servicii a caror livrare/prestare este sau poate fi scutita de taxa conform art. 141-144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) achizitii de bunuri/servicii pentru a caror livrare/prestare nu se acorda deducerea taxei in Romania in conditiile art. 145 alin. (2) sau (5) din Codul fiscal.

(3) **Persoana impozabila** prevazuta la art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal **este o persoana impozabila care în perioada prevazuta la alin. (1) nu este înregistrata si nici nu este obligata sa se înregistreze în scopuri de taxa în România** conform art. 153 Codul fiscal, nu este stabilita, si nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activitati economice, si care, în acea perioada, nu a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii în România, cu exceptia urmatoarelor:

a) servicii de transport si servicii accesorii transportului, scutite conform art. 143 alin. (1) lit. c) sau art. 144 alin. (1) din Codul fiscal, precum si art. 143 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, în masura în care valoarea acestora din urma este inclusa în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal

b) livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, în cazul în care taxa aferenta este achitata de persoanele în beneficiul carora bunurile sunt livrate si/sau serviciile sunt prestate, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-d), f) si g) din Codul fiscal.

(4) Rambursarea taxei prevazute la alin. (1) se acorda persoanei impozabile prevazute la alin. (3) in masura in care bunurile si serviciile achizitionate sau importate in Romania, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru:

a) operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost indreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate in Romania sau operatiuni scutite conform art. 143 alin. (1) si 144 alin. (1) lit. a)-c) din Codul fiscal;

b) operatiuni prevazute la alin. (3) lit. b).

(5) Pentru a îndeplini conditiile pentru rambursare, orice persoana impozabila prevazuta la alin. (3) trebuie sa îndeplineasca urmatoarele obligatii:

a) sa depuna la organele fiscale competente din România o cerere pe formularul al carui model este stabilit de Ministerul Finantelor Publice, anexând toate facturile si/sau documentele de import în original, care sa evidentieze taxa a carei rambursare se solicita;

b) sa faca dovada ca este o persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA într-un stat membru, sub forma unui certificat emis de autoritatea competenta din statul membru în care aceasta este stabilita. Totusi, atunci când autoritatea fiscala competenta româna posedă deja o astfel de dovada, nu este obligatoriu ca persoana impozabila sa aduca noi dovezi pe o perioada de un an de la data emiterii primului certificat de catre autoritatea competenta a statului în care este stabilita;

c) sa confirme prin declaratie scrisa ca în perioada la care se refera cererea sa de rambursare nu a efectuat livrari de bunuri sau prestari de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România, cu exceptia, dupa caz, a serviciilor prevazute la alin. (3) lit. a) si b);

d) sa se angajeze sa înapoieze orice suma ce i-ar putea fi rambursata din greseala.

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicita rambursarea conform art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, nici o alta obligatie in plus fata de cele prevazute la alin. (5). **Prin exceptie, organele fiscale competente pot solicita persoanei impozabile sa prezinte informatii suplimentare necesare pentru a stabili daca o cerere de rambursare este justificata. [...]**

(8) *Cererea de rambursare prevazuta la alin. (5) lit. a) trebuie depusa la organele fiscale competente in termen de maximum 6 luni de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila"*

De asemenea, conform pct.6 din Anexa nr. 1 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007 pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene: "*La depunerea unei cereri de rambursare, compartimentul de specialitate verifica in evidentele proprii daca respectiva persoana este inregistrata ca platitor de impozite, taxe sau contributii, potrivit legilor speciale care prevad inregistrarea directa."*

Directiva a 8-a (Directiva 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979) a fost transpusa legislatia nationala prin art.147<sup>2</sup> alin. (1) lit.a) din Codul fiscal. Acest articol prevede posibilitatea solicitarii rambursarii taxei pe valoarea adaugata achitata in Romania de catre persoane impozabile **neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alte state membre.**

*Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de TVA, legiitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea TVA achitata pentru livrari 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, etc.***

Conditii ce trebuie indeplinite in vederea rambursarii taxei sunt reglementate la pct.49 din norme, iar procedura de solutionare a cererilor de rambursare a taxei de valoarea adaugata, depuse de persoanele impozabile in temeiul Directivei a 8-a a CEE, este reglementata prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.523/2007 pentru aprobarea Procedurii de

solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre persoane impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene.

Prin urmare, in baza acestor prevederi legale, mai sus enuntate, doar persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alte state membre, pot solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta anumitor achizitii efectuate in Romania.

In cazul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA in Romania, sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementata la art.145 din Codul fiscal, iar conditiile de exercitare a dreptului de deducere sunt prevazute la art.146 din Codul fiscal.

Potrivit pct.45 alin. (2) din norme, pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite urmatoarele cerinte:

- a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;
- b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.
- c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art.145 alin. (4) din Codul fiscal "*În conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.*"

Totodata, potrivit dispozitiilor pct.45 alin. (1) din norme date in aplicarea art.145 alin. (4) din Codul fiscal: "(...) orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul în care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, dupa dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. "

Conform art. 146 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

"a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);"

In conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, "Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrari de bunuri sau prestari de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronica în conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78.(...)"

De asemenea, potrivit art.155 alin. (11) din Codul fiscal, aplicabil de la 01.01.2008, “Romania accepta documentele sau mesajele pe suport hartie ori in forma electronica drept facturi, daca acestea indeplinesc conditiile prevazute la art.155 din Codul fiscal.”

Totodata, incepand cu 01 ianuarie 2008, in intelesul art.159 din Codul fiscal privind corectarea documentelor, sunt aplicabile prevederile pct.81<sup>1</sup> alin. (2) din norme, potrivit carora organele de control fiscal vor permite deducerea TVA in cazul in care documentele controlate aferente achizitiilor nu contin toate informatiile prevazute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfasurarii controlului documentele respective vor fi corectate in conformitate cu art.159 din Codul fiscal.

Potrivit art.150 alin. (1) lit.g) din Codul fiscal,

“Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

[...]

g) persoana impozabila actionând ca atare sau persoana juridica neimpozabila, stabilita în România sau nestabilita în România, dar înregistrata prin reprezentant fiscal, care este beneficiar al unor livrari de bunuri sau prestari de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133, altele decât cele prevazute la lit. b)-e), daca sunt realizate de o persoana impozabila care nu este stabilita în România si care nu este înregistrata în România, conform art. 153. “

***Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, chiar in conditiile in care X din ... a depus cererea de rambursare pe Directiva a 8-a pentru o perioada in care nu era inregistrata in scopuri de TVA in Romania, respectiv 01.01.-31.12.2008, totusi, la data depunerii cererii de rambursare, respectiv 05.06.2009, X era o persoana inregistrata in scopuri de TVA in Romania din data de 23.02.2009, conform art.153 din Codul fiscal, motiv pentru care va fi tratata din punct de vedere fiscal ca orice alta persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, nemaiastrand dreptul de a solicita rambursare pe Directiva a 8-a.***

In ceea ce priveste sfera de aplicare a dreptului de deducere, precum si conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei X se va raporta limitelor prevederilor art.145 si 146 din Codul fiscal, precum si celor prevazute in normele metodologice date in aplicarea acestor articole, respectiv punctele 45 si 46 din norme aplicabile persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA.

Motivele invocate de contestatarea in sustinerea cauzei nu pot fi luate in considerare deoarece vizeaza transpunerea Directivei 2008/9/CEE aplicabila cererilor de rambursare depuse dupa 31.12.2009 asa cum prevede art.28 al acesteia, ori cererea societatii a fost depusa in 2009 cat erau aplicabile dispozitiile Directivei a 8-a (79/1072/CEE).

In acelasi sens s-a pronuntat intr-o speta similara Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor prin adresa nr.281044/12.09.2008, inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.43903/15.09.2008, respectiv”

“(…) chiar in conditiile in care (...) A depus cererea de rambursare pe Directiva a 8-a pentru o perioada in care nu era inregistrata in scopuri de TVA in Romania, totusi, la data depunerii cererii de rambursare, (...) era o persoana inregistrata in scopuri de TVA in Romania, conform art.153 din Codul fiscal, *motiv pentru care va fi tratata din punct de vedere fiscal ca*

*orice alta persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA in Romania, nemaivand dreptul de a solicita rambursare pe Directiva a 8-a.”*

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca X din ... **nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea TVA** aferenta lucrarilor de electrificare si automatizare a instalatiilor facturata in anul 2008, **prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a si de art. 147<sup>2</sup> alin. (2) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, intrucat la data depunerii cererii era inregistrata ca persoana impozabila in Romania.**

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. art.145, 146, 147<sup>2</sup>, art.150 alin. (1) lit.g), art.159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.45 alin. (2), pct.46, pct. 49, pct.81<sup>1</sup> alin. (2) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pentru anul 2008, pct.6 din Anexa nr. 1 la Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 523/2007

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia X din ... formulata impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene inregistrata sub nr. ..., emisa de Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de ... **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.