

**DECIZIA nr. 125/2015**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**.X. SPA,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 3102/15.01.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. cu privire la contestația formulată de .X. SPA – IT ..., cu sediul în X, str. x, nr. x, Italia.

Obiectul contestației, remisă prin poștă la 05.12.2014 și înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./09.12.2014, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./20.10.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 05.11.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei.

Având în vedere dispozițiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE din data de 12 februarie 2008 și constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă .X. SPA.

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

**I.** Societatea nerezidentă menționează că a achiziționat produse de la persoana juridică română .Y. SRL, fapt pentru care în data de 26 septembrie 2013 a depus Cererea de rambursare aferentă anului 2012 prin care a solicitat la rambursare suma de .x. lei. Având în vedere că organele fiscale au respins la rambursare suma solicitată din motivul că facturile de la pozițiile 3-21 atașate cererii de rambursare nu au indicat TVA în RON, iar pe de altă parte nu au fost prezentate contractele și comenzile pentru achizițiile de bunuri care au stat la baza acestor facturi, nici documente justificative care să ateste circuitul ulterior al bunurilor. În susținerea contestației societatea depune facturile corectate cu menționarea taxei atât în € cât și în RON, contractele și comenzile pentru achizițiile de bunuri care au stat la baza facturilor pentru care a fost solicitată TVA la rambursare, precum și documentele care atestă circuitul ulterior al bunurilor.

În ceea ce privește destinația finală a bunurilor, societatea precizează că produsele cumpărate de la SC .Y. SRL au fost ulterior vândute și facturate de .X. SPA către persoana juridică germană .Z. GmbH, înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal .V. SRL. În urma acestei operațiuni, produsele au rămas pe teritoriul României, fiind componente pentru producția de lanțuri de zăpadă realizată de beneficiarul final și au fost transportate direct de furnizorul .Y. SRL la fabrica din Sibiu a societății .V. SRL, așa cum este menționată și în facturile de vânzare emise de .X. SPA către clientul german, îndeplinind astfel cerințele legale pentru a obține rambursarea TVA în baza Directivei UE 2008/9/CE.

Având în vedere aceste aspecte, societatea nerezidentă precizează că a depus cu bună credință documentele și informațiile solicitate de autoritățile române, prin urmare solicită admiterea contestației.

**II.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr.

.x./20.10.2014 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins suma totală solicitată la rambursare TVA de .x. lei, în baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată către persoanele impozabile nestabilite în România pentru anul 2012, înregistrată cu nr. .x./14.10.2013, cu numărul de referință IT..., depuse de .X. SPA – Italia.

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

***Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea taxei pentru achizițiile de bunuri din România, în condițiile în care în susținerea contestației a depus documente noi prin care justifică în parte de la rambursarea TVA solicitată.***

**În fapt**, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. .x./14.10.2013 cu numărul de referință IT..., rambursarea TVA în sumă de .x. lei pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012.

Prin Decizia de rambursare TVA nr. .x./20.10.2014, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. a respins la rambursare suma totală solicitată, având în vedere că facturile de la pozițiile 3-21 atașate cererii de rambursare nu au indicat TVA în RON, iar pe de altă parte nu au fost prezentate contractele și comenzile pentru achizițiile de bunuri care au stat la baza acestor facturi, nici documente justificative care să ateste circuitul ulterior al bunurilor;

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr. .x./09.12.2014 la organul fiscal, societatea transmite organului fiscal facturile corectate, comenzile pentru achizițiile de bunuri care au stat la baza facturilor pentru care a fost solicitată TVA la rambursare, precum și o parte a documentelor care atestă circuitul ulterior al bunurilor.

**În drept**, în conformitate cu dispozițiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

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

a) *persoana impozabilă nestabilită în România care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată pentru importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]*”.

Norme metodologice:

„49. În baza art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoană impozabilă nestabilită 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. [...]

(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 înainteaază statului membru în care este stabilită, prin intermediul portalului electronic pus la dispoziție de către statul membru respectiv. [...]

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare;

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

(16) Pe lângă operațiunile menționate la alin. (15), cererea de rambursare poate să se refere, de asemenea, la facturi sau documente de import care nu au fost acoperite de cererile de rambursare precedente și care privesc operațiuni finalizate pe parcursul anului calendaristic în cauză. [...]

(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 căruia îi este adresată. [...]

(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.”

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 nestabilă 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** pentru livrările de bunurile, prestările 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 căruia 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 căruia 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, să depună documentele care să evidențieze taxa 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.**

Reiese, așadar, că și în cazul facturilor prezentate de persoanele impozabile nerezidente, pentru a beneficia de rambursarea TVA din partea autorităților fiscale române trebuie respectate condițiile de formă și de fond stipulate de legislația în materie, respectiv de prevederile art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în anul 2011 conform cărora:

„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 de către o persoană impozabilă, **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; [...]**

**n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune. [...]**”

Totodată, se reține că înscrierea în lei a taxei colectate prin facturile emise de furnizori/prestatori este o obligație expres stipulată în legislația fiscală în materie, menită să asigure colectarea corectă a taxei la bugetul statului în care are loc livrarea bunurilor și prestarea serviciilor, prevederile art. 155 alin. (5) lit. j) din Codul fiscal fiind în concordanță deplină cu dispozițiile art. 230 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevăd că „**sumele indicate în factură se pot exprima în orice monedă, cu condiția că valoarea TVA de plată să fie exprimată în moneda națională a statului membru în care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii**”.

Referitor la corecția facturilor devin incidente prevederile art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 159 **Corectarea documentelor**

**(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*

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. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

81<sup>2</sup>. — (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.*

(2) *În situația în care o persoană impozabilă a emis facturi aplicând regimul de taxare și ulterior intră în posesia documentelor justificative care îi dau dreptul la aplicarea unei scutiri de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art. 143, 144 sau 144<sup>1</sup> din Codul fiscal, aceasta poate corecta facturile emise, potrivit art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, aplicând regimul de scutire corespunzător operațiunilor realizate.*

(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.*

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de formă, cât și cerințelor de fond, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În speță, societatea nerezidentă .X. SPA nu a răspuns la solicitarea organului fiscal cu privire la documentele solicitate prin adresa nr. .x./03.06.2014, fapt pentru care a fost respins TVA solicitată la rambursare.

Societatea, odată cu depunerea contestației a prezentat facturile corectate, respectiv facturile storno pentru achiziții de bunuri de la SC .Y. SRL din România, livrate la .V. SRL în Sibiu, conform tabelului mai jos:

Nr. Poz.	Nr. facturii înscrisă în Cerere de rambursare	Nr. facturii storno	Nr. facturii prin care a fost corectată factura inițială
----------	---	---------------------	--

1	.x./06.08.2012	Nu este cazul	-
2	.x./10.08.2012	Nu este cazul	-
3	.x./20.08.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
4	.x./28.08.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
5	.x./04.09.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
6	.x./11.09.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
7	.x./20.09.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
8	.x./27.09.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
9	.x./09.10.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
10	.x./12.10.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
11	.x./17.10.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
12	.x./25.10.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
13	.x./26.10.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
14	.x./08.11.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
15	.x./09.11.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
16	.x./16.11.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
17	.x./03.12.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
18	.x./14.12.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
19	.x./20.12.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
20	.x./02.11.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014
21	.x./23.11.2012	.x./19.11.2014	.x./19.11.2014

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare unde se precizează:

*„Art. 213 - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

În ceea ce privește circuitul ulterior al bunurilor se menționează următoarele:

Cu privire la locul livrării bunurilor, alin. (1) pct. c din art. 132 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

**„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. [...];*

*b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;*

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

Potrivit alin. (3) din pct. 10 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 aferente art. 132:

*„În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, locul livrării în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului.

Prin urmare, în cazul livrării a produselor care fac obiectul contractului cadru de vânzare-cumpărare nr. .x. din data de 23.05.2012 și pentru care societatea nerezidentă a solicitat rambursarea TVA, locul livrării a bunurilor din punct de vedere al taxei se consideră a fi locul unde s-a efectuat aprovizionarea, respectiv în România.

Potrivit art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”**

**(2)** Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

**(3)** Taxa este datorată de orice persoană înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, căreia i se livrează gaze naturale sau energie electrică în condițiile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f), dacă aceste livrări sunt realizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

**(4)** Taxa este datorată de persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiarul unei livrări ulterioare efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare, în următoarele condiții:

1. cumpărătorul revânzător al bunurilor să nu fie stabilit în România, să fie înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru și să fi efectuat o achiziție intracomunitară a acestor bunuri în România, care nu este impozabilă conform art. 126 alin. (8) lit. b); și

2. bunurile aferente achiziției intracomunitare, prevăzute la pct. 1, să fi fost transportate de furnizor sau de cumpărătorul revânzător ori de altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului revânzător, dintr-un stat membru, altul



decât statul în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, direct către beneficiarul livrării; și

3. cumpărătorul revânzător să îl desemneze pe beneficiarul livrării ulterioare ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea respectivă.

(5) Taxa este datorată de persoana din cauza căreia bunurile ies din regimurile sau situațiile prevăzute la art. 144 alin. (1) lit. a) și d).

(6) În alte situații decât cele prevăzute la alin. (2)—(5), în cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>A</sup>1 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 153, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România sau nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 153, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 132 sau 133.”

Prin contestația formulată societatea nerezidentă indică faptul că bunurile au rămas în România în scopul de a fi folosite în procesul de producție de lanțuri de zăpadă realizată de beneficiarul final.

În scopul clarificării naturii operațiunilor facturate, contestatara anexează facturile de vânzare emise de .X. SPA către persoana juridică germană .Z. GmbH, înregistrată în scopuri de TVA în România prin reprezentant fiscal .V. SRL, cu următoarele numere: Invoice CEE nr. .x./S/20.08.2012, nr. .x./S/28.08.2012, nr. .x./S/18.09.2012, nr. .x./S/24.09.2012, nr. .x./S/24.09.2012, nr. .x./S/28.09.2012, nr. .x./S/09.10.2012, nr. .x./S/18.10.2012, nr. .x./S/25.10.2012, nr. .x./S/26.10.2012, nr. .x./S/05.11.2012, nr. .x./S/08.11.2012, nr. .x./S/19.11.2012 și nr. .x./S/27.12.2012.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei au rezultat următoarele:

- din analiza facturilor de achiziții și respectiv de livrare „Invoice CEE” rezultă următoarele:

Nr. crt.	Număr Invoice CEE de livrare	Nr. facturii de achiziții
1	.x./S/20.08.2012	.x./06.08.2012
		.x./10.08.2012
		.x./20.08.2012
2	.x./S/28.08.2012	.x./28.08.2012
3	.x./S/18.09.2012	.x./11.09.2012
4	.x./S/24.09.2012	.x./04.09.2012
5	.x./S/24.09.2012	.x./20.09.2012
6	.x./S/28.09.2012	.x./27.09.2012
7	.x./S/09.10.2012	.x./09.10.2012
8	.x./S/18.10.2012	.x./12.10.2012

		.x./17.10.2012
9	.x./S/25.10.2012	.x./25.10.2012
10	.x./S/26.10.2012	.x./26.10.2012
11	.x./S/05.11.2012	.x./02.11.2012
12	.x./S/08.11.2012	.x./08.11.2012
13	.x./S/19.11.2012	.x./09.11.2012
		.x./16.11.2012
14	.x./S/27.12.2012	.x./03.12.2012
		.x./14.12.2012
		.x./20.12.2012

- din tabelul mai sus, precum și din analiza detaliată a fiecărei facturi în parte, rezultă că marfa achiziționată de la SC .Y. SRL a fost revândută societății germane cu reprezentant fiscal în România și a fost transportat la fabrica din Sibiu a societății .V. SRL, așa cum este menționat și în facturile de vânzare emise de .X. SPA către clientul german.

Față de cele prezentate mai sus se reține că, societatea nerezidentă a justificat dreptul de rambursare a TVA pentru suma de .x. lei, aferentă pozițiilor 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 și 20 din lista operațiunilor pentru care se solicită rambursarea TVA.

În ceea ce privește TVA înscrisă la poziția 21 din lista operațiunilor în sumă de .x. lei, societatea nerezidentă nu a prezentat documente prin care justifică circuitul ulterior al bunurilor, în dosarul contestației se află doar comanda nr. 18/2012 pentru .x. de produse reprezentând cârlig dublu, factura nr. .x./23.11.2012 (corectată prin factura nr. .x./19.11.2014) și emisă de SC .Y. SRL, contractul aferent comenzii, precum și documentul de transport nr. .x./23.11.2012 unde este menționat că aceste produse se livrează la adresa societății .V., dar fără să justifice faptul că marfa a fost vândută sau nu către societatea germană .Z. GmbH.

Prin urmare, în cazul acestei facturi nu se poate stabili circuitul ulterior a bunurilor achiziționate din România, dacă s-a livrat/nu s-a livrat bunurile considerate a fi livrate pe teritoriul României cu excepțiile prevăzute de lege, ca urmare organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra dreptului de rambursare a TVA înscrisă în poziția 21 din lista operațiunilor, cu toate că societatea avea această posibilitate conform 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .x./13.01.2015 emis de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la:

- admiterea în parte a contestației, pentru suma de .x. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform Deciziei de rambursare TVA nr. .x./20.10.2014 și anularea pentru aceeași sumă a deciziei;
- respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației pentru suma de .x. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare conform Deciziei de rambursare TVA nr. .x./20.10.2014.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 147<sup>2</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, 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. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată

## DECIDE

1) **Admiterea în parte a contestației** formulate de **.X. SPA** - Italia și anularea în parte a Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./20.10.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, **pentru suma de .x. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

2) **Respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației** formulate de **.X. SPA** - Italia împotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./20.10.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, **pentru suma de .x. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.