

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 550 din 29.12.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC - Franta**,
cu sediul 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 in data de2010 cu adresa nr./2010 de catre Serviciul reprezentante straine, ambasade si administrarea contribuabililor nerezidenti din cadrul D.G.F.P.M.B. cu privire la contestatia ABC din Franta.

Obiectul contestatiei inregistrata sub nr./..... il constituie decizia de rambursare a TVA 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 nr. dr/yy.yy.yyyy comunicata in data de, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **S lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 7 alin. (4) paragraf 2 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979 si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC din Franta.

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

I. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile neinregistrate si care nu sunt obligate sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. dr/yy.yy.yyyy, organele de specialitate din cadrul Serviciului de administrare a contribuabililor nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de S lei, solicitata la rambursare in temeiul Directivei a 8-a de catre firma ABC din Franta prin cererea inregistrata sub nr./2008.

II. Prin contestatia formulata ABC sustine ca motivele invocate pentru respingerea cererii sale de rambursare sunt neintemeiate deoarece vizeaza strict conditii formale, si nu de fond, ceea ce constituie o incalcare a principiului "neutralitatii masurilor fiscale" reglementat de art. 3 lit. a) din Codul fiscal si a principiului "neutralitatii taxei" si a dreptului fundamental la deducere, asa cum rezulta din jurisprudenta comunitara in materie.

Astfel, prin anulara din motive formale a dreptului de a recupera TVA aferenta achizitiilor efectuate de societate are loc o dubla impunere a operatiunilor respective, ceea ce ar contraveni principiului fundamental al neutralitatii taxei, ilustrat elocvent de decizia emisa de Curtea Europeana de Justitie in cazul C-95/07 Ecotrade.

Totodata, in baza pct. 81¹ din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, ABC a depus facturile corectate, in original, astfel incat ele sa indeplineasca conditiile formale prevazute de legea romana, precum si dovada achitarii acesteia.

In sustinerea contestatiei nr./..... societatea mentioneaza ca a depus adresa de comunicare a deciziei, declaratia 308, facturile, certificatul de inregistrare in scopuri de TVA si traducerea lui legalizata, precum si documente care atesta plata facturilor.

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

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana impozabila nerezidenta, care nu este inregistrata in scopuri de TVA in Romania poate beneficia de rambursarea taxei solicitate in lei, in conditiile in care aceasta nu a indeplinit obligatiile expres din legislatia nationala in vederea indeplinirii conditiilor de rambursare.

In fapt, societatea ABC din Franta a transmis Ministerului Finantelor Publice din Romania o cerere de rambursare a TVA in limba franceza (formularul francez intitulat "Demande de rambournement de TVA") cu nr. 3559, cerere ce a fost redirectionata spre solutionare Directiei Generale a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti si inregistrata sub nr./.....

Prin decizia de rambursare a TVA 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 nr. dr/yy.yy.yyyy, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de S lei, solicitata de firma ABC din Franta prin cererea inregistrata sub nr./..... aferenta perioadei martie - decembrie

Pentru a lua aceasta decizie organele fiscale au retinut faptul ca societatea nerezidenta nu a depus cererea pe formularul prevazut de legislatia romana, unele facturi nu au fost prezentate in original si/sau nu au inscris taxa in lei, certificatul de inregistrare emis in limba franceza nu a fost insotit de traducerea autorizata si nu s-au prezentat dovezi care sa ateste achitarea taxei facturate.

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

Codul fiscal:

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

a) **persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in 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) achizițiile 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. 141-144¹ 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. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal este o persoana impozabila care in perioada prevazuta la alin. (1) nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de taxa in Romania conform art. 153 Codul fiscal, nu este stabilita, si nici nu are un sediu fix in Romania de la care sunt efectuate activitati economice, si care, in acea perioada, nu a efectuat livrari de bunuri si prestari de servicii in Romania, 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, in masura in care valoarea acestora din urma este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 139 din Codul fiscal

b) livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii, in cazul in care taxa aferenta este achitata de persoanele in 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 indeplini conditiile pentru rambursare, orice persoana impozabila prevazuta la alin. (3) trebuie sa indeplineasca urmatoarele obligatii:

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

b) sa faca dovada ca este o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA intr-un stat membru, sub forma unui certificat emis de autoritatea competenta din statul membru in care aceasta este stabilita. Totusi, atunci cand autoritatea fiscala competenta romana posedea 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 in care este stabilita;

c) sa confirme prin declaratie scrisa ca in 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 avand loc in Romania, cu exceptia, dupa caz, a serviciilor prevazute la alin. (3) lit. a) si b);

d) sa se angajeze sa inapoieze 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. 147² 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.

(7) Cererea de rambursare prevazuta la alin. (5) lit. a) va fi aferenta facturilor pentru achizitionarea de bunuri sau servicii sau documentelor pentru importuri efectuate in perioada prevazuta la alin. (1), dar poate fi aferenta si facturilor sau documentelor de import necuprinse inca in cererile anterioare, in masura in care aceste facturi sau documente de import sunt aferente operatiunilor realizate in anul calendaristic la care se refera cererea.

(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 art. 3 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979:

"Art. 3. Pentru a beneficia de restituire, orice persoana platitoare de impozit, asa cum este mentionata in articolul 2, care nu livreaza bunuri si nu presteaza servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul tarii trebuie:

a) sa inainteze autoritatilor competente mentionate la articolul 9 primul paragraf **o cerere pe baza modelului din anexa A**, la care se ataseaza facturile sau documentele de import in original. Statele membre pun la dispozitia solicitantilor o nota explicativa care sa contina in orice situatie informatiile minime prevazute in anexa C".

In acest sens, conform prevederilor pct. 2 si 3 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 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:

"2. Cererea, insotita de documentele prevazute la pct. 49 alin. (5) din normele aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se depune direct la registratura Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sau la posta, prin scrisoare recomandata.

Cererea poate fi depusa si prin imputernicit desemnat conform art. 18 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Documentele justificative, certificatul emis de statul membru in care persoana impozabila este stabilita, precum si declaratiile in limba straina **vor fi insotite de traduceri in limba romana certificate de traducatori autorizati, potrivit prevederilor art. 8 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.**"

Astfel, potrivit prevederilor art. 8 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Limba oficiala in administratia fiscala este **limba romana**.

(2) Daca la organele fiscale se depun petitii, documente justificative, certificate sau alte inscrisuri intr-o limba straina, organele fiscale vor solicita ca acestea sa fie insotite de traduceri in limba romana certificate de traducatori autorizati."

Totodata, conform Instructiunilor pentru completarea *Cererii de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene din Anexa nr. 3 la O.M.F.P. nr. 523/2007* pentru aprobarea Procedurii de solutionare a cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata catre 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:

"1. *Cererea de rambursare* se depune de catre 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, pentru rambursarea taxei facturate de alte persoane impozabile si achitate de acestea pentru bunurile mobile care le-au fost livrate sau serviciile care au fost prestate in beneficiul lor in Romania, precum si a taxei achitate pentru importul bunurilor in Romania pe o perioada de minimum 3 luni sau maximum un an calendaristic ori pe o perioada mai mica de 3 luni ramasa din anul calendaristic.

Cererea se depune in termen de 6 luni de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila.

2.1. *Cererea se depune in format electronic:*

- **la registratura Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti,**
- la posta, prin scrisoare recomandata.

2.2. **Formatul electronic, depus pe suport electronic, va fi insotit de formularul editat de solicitant cu ajutorul programului de asistenta, semnat si stampilat, conform legii.**

Formatul se editeaza in doua exemplare:

- **un exemplar se depune la unitatea fiscala,** impreuna cu suportul electronic;
- un exemplar se pastreaza de catre solicitant.

Formatul electronic al cererii se obtine prin folosirea programului de asistenta elaborat de Ministerul Finantelor Publice si se transmite organului competent pe suport electronic.

Programul de asistenta este pus la **dispozitia** persoanelor impozabile, *gratuit, de unitatea fiscala sau poate fi descarcat de pe serverul de web al Ministerului Finantelor Publice, la adresa www.mfinante.ro.*

*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 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, sa nu efectueze livrari de bunuri sau prestari de servicii in perioada pentru care solicita rambursarea, pentru care locul livrarii sau prestarii este in statul membru caruia i se solicita rambursarea, sa depuna cererea de rambursare in **termen de maxim 6 luni de la incheierea anului calendaristic si sa indeplineasca anumite formalitati specifice (depunerea cererii pe un format cu un anumit continut,** la care se anexeze toate documentele aferente in original, sa prezinte dovada inregistrarii in scopuri de taxa in statul membru de care apartin etc.).*

*Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 8-a trebuie sa indeplineasca, in primul rand, **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.***

In speta, ABC din Franta a solicitat rambursarea sumei de **S lei aferenta perioadei martie - decembrie**, prin transmiterea formularului de cerere nr. 3559 avand sigla Republicii Franceze, redactat in limba franceza si intitulat "Demande de ramboursement de TVA", formular completat in limba engleza (dovada fiind mentiunile din anexa "warranty" si "purchase").

Cererea a fost transmisa direct Ministerului Finantelor Publice si a fost redirectionata organului fiscal competent in solutionarea cererii, fiind inregistrata sub nr./..... si a fost respinsa deoarece cererea este informa, nefiind depusa pe formularul prevazut de legislatia romana in materie si, in plus, unele facturi nu au fost prezentate in original si/sau nu au inscrisa taxa in lei, certificatul de inregistrare emis in limba franceza nu a fost insotit de traducerea autorizata si nu s-au prezentat dovezi care sa ateste achitarea taxei facturate.

In sustinerea contestatiei inregistrata sub nr./....., formulata impotriva deciziei de rambursare nr. dr/yy.yy.yyyy urmare respingerii cererii nr./..... ABC a anexat cererea de rambursare a TVA intocmita pe formularul 308 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene" pentru suma de **S1 lei aferenta perioadei februarie - decembrie**

Se retine ca, potrivit prevederilor pct. 49 alin. (5) lit. a) si alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, pentru a indeplini conditiile de rambursare, orice persoana impozabila trebuie sa depuna la organele fiscale competente din Romania o cerere de rambursare pe formularul al carui model este stabilit de Ministerul Finantelor Publice, **in termen de maximum 6 luni** de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila, in speta de la incheierea anului 2007, respectiv **pana la data de 30 iunie inclusiv**.

Prin urmare, in situatia in care cererea de rambursare a TVA a fost respinsa de organul fiscal pe motiv ca nu este conforma cu modelul si continutul formularului prevazut de OMFP nr. 523/2007, persoana impozabila ar fi avut dreptul de a corecta aceasta eroare, prin depunerea, **tot in interiorul termenului legal mai sus mentionat**, a cererii de rambursare care sa respecte intocmai dispozitiile legale in vigoare din Romania.

In acelasi sens este si punctul de vedere exprimat de Directia Generala Proceduri pentru Administrarea Veniturilor din cadrul ANAF, prin adresa nr./2010, inregistrata la DGFP-MB sub nr./2010:

"[...] Fata de aceste prevederi legale, in situatia in care, **cererile de rambursare completate conform modelului** aprobat prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 523/2007 **au fost depuse ulterior, dar cu respectarea termenului imperativ prevazut prin Normele metodologice mai sus citate**, consideram ca aceste documente sunt acceptabile ca documente justificative [...]"

Societatea nerezidenta ABC din Franta a depus cererea de rambursare a taxei valoarea adaugata corect intocmita, respectiv pe formularul 308, prevazut de dispozitiile legale, de-abia in data de, odata cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. prin care a depus contestatia, respectiv **in afara termenului legal**.

Intrucat cererea initial depusa la DGFP-MB sub nr. /..... nu respecta conditiile legale, respectiv nu este conforma formularului prevazut de OMFP nr. 523/2007, iar societatea nu a procedat la depunerea unei noi cereri de rambursare care sa respecte prevederile legale si la care sa anexeze toate documentele obligatorii **in interiorul termenului legal de maximum 6 luni de la incheierea anului**, rezulta ca a decazut din dreptul de a-i fi solutionata pe fond cererea nr. /....., respectiv de a beneficia de rambursarea TVA solicitata.

Prin urmare, cererea de rambursare depusa conform prevederilor legislatiei romane odata cu depunerea contestatiei inregistrata la DGFP-MB sub nr. /..... nu prezinta relevanta in solutionarea cauzei, intrucat **aceasta cerere** insotita de documente noi neavute in vedere de organul fiscal la emiterea deciziei, **este depusa in afara termenului legal mai sus mentionat**.

Referitor la motivatia societatii contestatoare privind respingerea cererii sale pentru neindeplinirea unor conditii strict formale, ceea ce ar contraveni principiului fundamental al neutralitatii taxei, se retin urmatoarele:

Dreptul societatilor stabilite in alte state membre al Uniunii Europene la restituirea taxei pe valoarea adaugata este stabilit prin Directiva a 8-a - 79/1072/EEC din data de 6 decembrie 1979 si poate fi valorificat numai prin respectarea legislatiei nationale a fiecarui stat membru intrucat, in materia dreptului comunitar, prevederile directivelor nu se aplica direct, ci prin adoptarea unor acte de transpunere in legislatia fiecarui stat membru.

In cazul Romaniei, Directiva a 8-a este transpusa prin art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare,

pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si O.M.F.P. 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.

Prin urmare, **pentru a beneficia de dreptul de restituire a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate din Romania, societatea nerezidenta este obligata sa respecte prevederile legislatiei romane care transpune directiva comunitara, inclusiv cele referitoare la depunerea cererii pe un anumit formular conceput in limba romana** (formularul 308) si completat in limba romana. In acest sens, sunt si prevederile art. 8 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, conform carora in administratia fiscala din Romania limba oficiala este limba romana.

Or, cererea transmisa autoritatilor fiscale din Romania de societatea nerezidenta *pe un formular fiscal francez, avand sigla Republicii Franceze, redactat in limba franceza si completat in limba engleza nu poate echivala cu depunerea in termen a unei cereri de rambursare in conformitate cu legislatia romana in materie*, respectiv a formularului 308 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene".

Ca atare, principiul fundamental al neutralitatii TVA nu poate fi invocat si aplicat in detrimentul normelor prevazute de legislatia fiscala din Romania, asa cum sustine contestatoarea, intrucat **ar insemna lipsirea de orice efecte juridice a normelor nationale care transpun directivele comunitare**, daca orice persoana impozabila din Uniunea Europeana ar putea pretinde folosirea formularelor fiscale din propria-i tara in fata autoritatilor fiscale din celelalte state membre. Cum o astfel de rambursare a TVA se bazeaza, in principal, pe controlul documentar al cererii de rambursare, in conditiile in care persoana solicitanta este o persoana care nu are calitatea de contribuabil aflat in jurisdicia autoritatilor fiscale nationale carora li se solicita restituirea TVA, respectarea formalitatilor si prevederilor legislatiei nationale aplicabile direct este cu atat mai necesara, astfel ca necesitatea depunerii formularului de cerere prestabilit de legea romana depaseste caracterul unei conditii pur formale.

De altfel, chiar si prevederile art. 2 din Directiva a 8-a stipuleaza ca restituirea TVA pentru persoanele impozabile stabilite in alte state membre se efectueaza "*sub rezerva conditiilor prevazute in continuare*". Or, sintagma "**sub rezerva**", folosita in redactarea directivei, nu vine decat sa sublinieze faptul ca restituirea/rambursarea TVA pentru aceste persoane se realizeaza numai cu respectarea anumitor conditii de forma si procedurale, cum ar fi: **depunerea cererii intr-un anumit termen de decadere**, suma minima ce poate fi solicitata si perioada la care se refera, inaintarea cererii pe un formular al carui model este precizat in anexa la directiva, anexarea facturilor in original, **completarea obligatorie a cererii in limba tarii in care se efectueaza restituirea**, prezentarea certificatelor care atesta faptul ca persoanele in cauza sunt platitoare de TVA etc. Caracterul imperativ al conditiilor de forma ce trebuie indeplinite de astfel de persoane reiese si din redactarea art. 3 din Directiva a 8-a, respectiv "**pentru a putea beneficia** de restituire, orice persoana [...] **trebuie**".

Nici jurisprudenta comunitara degajata din cazul C-95/07 Ecotrade nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila intrucat acel caz viza obligatii de natura contabila pentru exercitarea dreptului de deducere in situatia taxarii inverse, prevazute suplimentar de legislatia italiana in discutie, in timp ce obligativitatea prezentarii cererii de rambursare pe un formular prestabilit si completat in limba romana, limba tarii in care se efectueaza restituirea este o conditie procedurala recunoscuta chiar de directiva comunitara in materie (pct. a din anexa C la Directiva a 8-a).

Totodata, *acceptarea restituirii TVA pe baza unui cereri al carei formular este prevazut de legislatia fiscala a unui alt stat membru ar echivala cu acordarea unui tratament preferential pentru societatea contestatoare* in raport cu alte persoane impozabile nerezidente care au depus cererile de rambursare pe baza formularului prevazut de legislatia romana ori cu persoanele impozabile romane, care nici nu pot pretinde rambursarea TVA in lipsa decontului intocmit in conformitate cu normele fiscale romane si ar fi contrara celui de-al cincilea considerent al Directivei a 8-a, conform caruia normele de restituire a TVA nu trebuie sa conduca la un tratament diferit al persoanelor impozabile.

Faptul ca depunerea cererii pe formularul 308 "Cerere de rambursare pentru persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene" **nu este o simpla formalitate**, asa cum pretinde in esenta contestatoarea, **reiese si din aceea ca in sustinerea contestatiei societatea a depus acest formular completat in limba romana**; or, daca depunerea formularului francez de cerere nr. 3559 intitulat "Demande de remboursement de TVA" ar fi fost suficienta, iar depunerea formularului romanesc 308 ar fi doar o conditie "strict formala" contestatoarea insasi nu ar mai fi depus in sustinerea contestatiei acest formular. Mai mult, cererea depusa in sustinerea contestatiei in data de vizeaza suma de S1 lei, in timp ce in formularul anterior contestatoarea mentioneaza suma de S lei.

In consecinta, aplicarea principiilor fiscale fundamentale vizand taxa pe valoarea adaugata nu poate conduce la golirea de continut a dispozitiilor legale cu privire la conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite pentru rambursare, iar contestatoarea ABC din Franta nu poate sa opuna autoritatilor fiscale din Romania *propria-i vinovatie si lipsa de minima diligenta in respectarea prevederilor legislatiei fiscale romane in materie*, conform principiului de drept **nemo auditur propriam turpitudinem allegans**.

In ceea ce priveste celelalte documente depuse in sustinerea contestatiei, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, cata vreme depunerea documentelor justificative este conditionata de respectarea termenului **de maximum 6 luni** de la incheierea anului calendaristic in care taxa devine exigibila, in speta de la incheierea anului, pentru depunerea unei cereri de rambursare intocmita potrivit dispozitiilor legale.

Rezulta ca ABC din Franta nu este indreptatita sa beneficieze de rambursarea din bugetului statului roman, prin intermediul mecanismului special instituit de Directiva a 8-a si de art. 147² alin. (1) din Codul fiscal care transpune aceasta directiva, cata vreme aceasta nu a respectat termenul legal in care avea posibilitatea depunerii cererii de rambursare intocmita in conformitate cu prevederile legale, iar depunerea ulterioara cu prilejul formularii contestatiei s-a realizat in afara termenului, motiv pentru care contestatia societatii impotriva deciziei nr. dr/yy.yy.yyyy urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 49 alin. (1), (5) lit. a), (6) si (8) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI , aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 si art. 3 din Directiva a 8-a - 79/1072/EEC, pct. 2 si 3 din Anexa nr. 1 si Instructiunile din Anexa nr. 3 la O.M.F.P. 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, art. 8 si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia ABC din Franta formulata impotriva deciziei de rambursare a TVA 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 nr. dr/yy.yy.yyyy pentru TVA respinsa la rambursare in suma de S 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.