

DECIZIA nr. 346/2015
privind soluționarea contestației formulate de
.X. S.p.A.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 21430/18.03.2015

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. S.p.A. – IT ..., cu sediul în .X., formulată prin reprezentant .X. S.R.L. cu sediul în București, str. x, nr. x, etaj x, camera x, Sector x.

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. .x./12.02.2015, completată cu adresa înregistrată sub nr. .x./20.04.2015, îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./22.12.2014, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 13.01.2015, 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 .X. S.p.A.

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

I. Societatea afirmă că la momentul pregătirii Cererii de rambursare, contestatara a atașat în mod eronat versiunea facturilor care conținea valoarea TVA numai în €, contrar cerințelor privind rambursarea TVA.

Pentru a remedia această situație, societatea a anexat la contestație facturile care au TVA exprimată în lei.

În susținerea contestației .X. S.p.A. invocă faptul că dacă organul fiscal a considerat că nu dispune de toate informațiile necesare pentru a lua o decizie cu privire la rambursarea TVA, trebuia să solicite contestatatei transmiterea facturilor cu TVA în lei, înainte să emită Decizia negativă de rambursare.

În concluzie, societatea consideră că motivele de respingere a rambursării de TVA invocate de autoritățile fiscale sunt neîntemeiate și pe cale de consecință solicită anularea deciziei contestată.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./22.12.2014 organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în sumă de .x. lei, în baza art. 147² 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 2013, înregistrată cu nr. .x./07.10.2014, cu numărul de referință .x., depuse de .X. S.p.A.

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 D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța asupra dreptului .X. S.p.A. de a

beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii achiziționate de la o societate stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, respinsă la rambursare de către organele fiscale pe motiv că facturile anexate la cerere nu conțin valoarea TVA exprimată în lei, în condițiile în care societatea nerezidentă depune în susținerea contestației documente noi neavute în vedere de către organele fiscale la analiza documentară a cererii de rambursare, respectiv la emiterea deciziei de rambursare.

În fapt, societatea nerezidentă a solicitat D.G.R.F.P.B., prin cererea nr. .x./07.10.2014 cu numărul de referință ..., rambursarea TVA în sumă de .x. lei pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

Prin Decizia de rambursare TVA nr. .x./22.12.2014, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți din cadrul D.G.R.F.P.B. a respins la rambursare TVA solicitat la rambursare, având în vedere că documentele înregistrate la pozițiile 1-5 din lista operațiunilor anexată cererii de rambursare nu au valoarea taxei pe valoarea adăugată exprimată în lei, fapt pentru care nu sunt respectate prevederile legale în vigoare.

Prin contestația depusă și înregistrată sub nr. .x./12.02.2015 la organul fiscal, societatea transmite organului fiscal copia celor 5 facturi emise de societatea .Y. S.A. care conține TVA exprimat în lei, solicitând anularea deciziei contestată.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 147² 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. 147². - (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. 147² 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 sediu 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. 144¹ 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. 144¹ din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145¹ 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. [...].

(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.

[...]

(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 bunuri, 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 evedențieze 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, 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; [...].”

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”*.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă, în cazul de speță societatea nerezidentă, trebuie să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de legiuitor român. Astfel, pentru taxa aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, iar factura trebuie să conțină obligatoriu anumite informații printre care și valoarea taxei pe valoare adăugată exprimată în lei.

În prezenta cauză, D.G.R.F.P.B. prin Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți a stabilit că societatea .X. S.p.A. nu poate beneficia de rambursarea TVA aferente facturilor înscrise din anexa din cerere, deoarece facturile pentru care s-a solicitat rambursarea TVA nu au fost completate conform prevederilor legale.

Totodată, se reține că societatea, în susținerea contestației, depune facturile cu aceeași număr și dată, emise de societatea .Y. S.A. care conțin TVA în cuantum mai mic decât cea solicitată prin cererea de rambursare.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că societatea a depus anexat contestației, în copie, facturile fiscale care conțin taxa pe valoare adăugată exprimată în lei, probatoriu de care înțelege să se prevaleze în susținerea acesteia, în speță devin incidente dispozițiile procedurale în soluționarea contestației stipulate la art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(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.”

coroborate cu prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, se reține că, în situația în care contestatara depune în susținerea contestației probe noi, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, pentru stabilirea stării de fapt, respectiv în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, urmând să analizeze toate informațiile și documentele necesare, să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Având în vedere că prin referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că „nu au fost prezentate copii ale contractelor/comenzilor în baza cărora au fost întocmite facturile solicitate la rambursarea taxei, încheiate cu .X. S.p.A. cu .Y. S.A., însoțite de traducerile autorizate în limba română și astfel nu se poate determina natura operațiunilor facturate pentru care se solicită rambursarea” sunt incidente prevederile pct. 49 alin. (22) din Norme metodologice care prevede: *„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). [...] 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.”*

se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct. 11.6. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

urmând ca organul fiscal să întreprindă toate demersurile în vederea analizării documentelor justificative prezentate de societate în susținerea contestației, respectiv a TVA înscrisă în aceste documente, ținând cont de prevederile pct. 46. (2) din normele metodologice de punere în aplicare ale art. 146 privind Codul fiscal, aferente anului 2012.

Astfel, la analizarea documentelor, organele fiscale vor avea în vedere prevederile legii fiscale referitoare la criteriile de eligibilitate pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată în România către persoane impozabile neînregistrate

în scopuri de TVA în România precum și prevederile stipulate la pct. 49. (22) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 145, art. 146, art. 155 și art. 147² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 7, art. 213 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 5 și art.6 din Directiva a 9-a - 2008/9/CE, pct. 11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014

DECIDE

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. .x./22.12.2014 emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, cu privire la dreptul de rambursare a facturilor fiscale în sumă de .x. lei, urmând ca organul fiscal să reanalizeze documentele justificative prezentate de societate în susținerea contestației, ținând cont de dispozițiile legale în vigoare și de reținerile din prezenta decizie.

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.