

DECIZIA nr. 1012 din 18.12.2014
privind solutionarea contestatiei formulata de **X din Belgia**,
inregistrata la D.G.F.R.P.B. sub nr. x/19.06.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. xA/19.03.2013, inregistrata la D.G.F.R.P.B. sub nr. x/21.11.2014, cu privire la contestatia **X**, cu sediul in Belgia, B, 2800, M.

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.R.P.B. sub nr. x/24.03.2013, completata cu adresa transmisa prin posta si inregistrata la DGRFPB sub nr. x/25.07.2014, il constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.02.2014, comunicata prin posta in data de 04.03.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de **y lei**.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X** din Belgia.

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

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de rambursare nr. xD/18.02.2014, societatea nerezidenta aduce urmatoarele argumente:

1. Prezentarea situatiei de fapt:

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

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

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

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

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

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

2. Motive de nelegalitate de ordin procedural

a. Neindicarea datei de emitere de la care isi produce efectele, atrage nulitatea deciziei de rambursare, aceste cerinte fiind prevazute de art.43 alin.2 lit.b din Codul de procedura fiscala si de Ordinul nr.523/2007 privind Procedura de solutionare a cererilor de rambursare, intrucat data trebuie dactilografiata si nu trecuta olograf, aceasta reprezentand doar o mentiune cu privire la inregistrarea in evidentele organului fiscal.

Intrucat in Codul de procedura fiscala nu exista sanctiune pentru incalcarea acestor prevederi, sunt aplicabile dispozitiile art.175 din Codul de procedura civila.

b. Baza legala pentru stabilirea tratamentului de TVA contine erori, intrucat art.133 alin.2 lit.c din Codul fiscal reglementeaza locul de prestare a serviciilor, iar obligatia de inregistrare in scopuri de TVA sustinuta de autoritatile fiscale este reglementata la art.153 alin.5 si nu la art.153 alin.4 din Codul fiscal.

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

c. Decizia de rambursare a fost emisa cu incalcarea termenului maxim prevazut de art. 147² din Codul fiscal, la aproximativ 14 luni de la data depunerii cererii de rambursare.

3. Motive de nelegalitate de ordin substantial

a. Societatea a prezentat toate informatiile solicitate prin cererile de informatii suplimentare transmise cu privire la operatiunile desfasurate, cum de altfel au retinut autoritatile fiscale in decizia de rambursare.

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

Autoritatile fiscale au concluzionat in mod eronat ca persoana nerezidenta a efectuat o achizitie intracomunitara asimilata conform art.130¹alin.2 lit.a din Codul fiscal pentru care are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania conform art.153 din Codul fiscal.

Autoritatile fiscale au retinut doar art.128 alin.11 din Codul fiscal fara a lua in considerare exceptia stipulata la art.128 alin.12 lit.g si h din Codul fiscal pentru non-transferuri, avand in vedere transportul paletilor din alt stat membru in Romania si art.556 din Regulamentul (CEE) 2454/93 potrivit caruia transportul acestor paleti beneficiaza de regimul vamal de admitere temporara cu scutire totala de drepturi de import.

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

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

c. Societatea indeplineste conditiile prevazute de legislatia nationala: art.147² alin.1 lit.a din Codul fiscal si pct.49 alin.1 din Normele metodologice in vigoare si de Directiva a 9^a pentru solicitarea rambursarii TVA achitata in Romania.

In subsidiar, societatea nerezidenta solicita ca in cazul in care se considera ca ar fi avut obligatia inregistrarii in scopuri de TVA sa se tina seama de conditiile impuse la art.3 din Directiva a 9^a pentru solicitarea rambursarii, autoritatile fiscale fiind obligate sa verifice exclusiv indeplinirea conditiilor de baza stabilite prin Directiva a 9^a si Directiva 2006/112/CE si de Jurisprudenta europeana (cauza C-323/12).

In consecinta, X solicita anularea Deciziei de rambursare si ramursarea TVA in suma de y lei solicitata prin cererea nr.x/27.12.2012.

II. Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.02.2014, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare TVA in suma de y lei, solicitata la rambursare in temeiul Directivei 2008/9/CE de catre firma **X** din Belgia, prin cererea inregistrata sub nr. x/27.12.2012.

In legatura cu TVA respinsa la rambursare si contestata de societate in suma de y lei, motivele respingerii mentionate in decizia de rambursare atacata sunt: regimul fiscal al operatiunilor derulate de societatea nerezidenta X constand in achizitia de paleti de la SC DDR SRL si din alte state membre ale UE, care formeaza "stocul de baza", inchiriatii societatii romanesti SC X SRL reprezinta achizitie intracomunitara asimilata, conform art.130¹alin.2 lit.a din Codul fiscal pentru care are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania conform art.153 din Codul fiscal.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la nulitatea deciziei de rambursare

Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind nedactilografierea datei de emitere a deciziei de rambursare atrage nulitatea acesteia.

In fapt, pentru solutionarea cererii de rambursare formulata de societatea nerezidenta X din Belgia cu nr. de referinta x, inregistrata sub nr. x/27.12.2012, organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabilii Nerezidenti au emis decizia de rambursare nr. xD/18.02.2014, numarul si data deciziei fiind inscrise olograf in decizia comunicata societatii si existenta la dosarul cauzei.

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

In drept, potrivit art. 43, art. 45 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 43.** – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

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

“**Art. 45.** – (1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii*”.

“**Art. 46.** – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu**”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

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

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

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

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate *daca*

prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

In raport de continutul si forma deciziei de rambursare nr. xD/18.02.2014 se retine ca **aceasta contine data la care a fost emisa**, respectiv data de 18 februarie 2014, mentionata olograf impreuna cu numarul deciziei in partea initiala a deciziei. Sustinerea societatii nerezidente in sensul ca data inscrisa olograf in decizie este doar data inregistrarii deciziei in evidentele fiscale nu are niciun temei, formularul de decizie prezentat in anexa nr. II la O.P.A.N.A.F. nr.4/2010 precizand doar mentiunea "numar" a deciziei, la care organele fiscale au adaugat si data emiterii acesteia. Invocarea formularului din anexa nr. 5 la Ordinul nr. 523/2007 (care avea mentiunea "numar inregistrare" urmata de mentiunea "data") nu are niciun temei intrucat acest formular se emitea doar pentru cererile de rambursare depuse pana la data de 31 decembrie 2009, ceea ce nu este cazul in speta intrucat cererea societatii a fost depusa in anul 2012, iar solutionarea ei s-a facut in baza procedurii si a formularului aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.4/2010.

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

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de rambursare nr. xD/18.02.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile X privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o interpretare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in aceasta privinta.

3.2. Referitor la TVA in suma de y lei

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

In fapt, conform deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.02.2014, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de y lei aferenta facturilor emise in perioada iulie-septembrie 2012 de SC DD SRL catre firma X din Belgia.

Taxa solicitata provine din achizitii de bunuri – paleti BxA-800x1200 – furnizate in Romania de furnizorul roman SC DDR SRL si facturate in perioada 01.07.2012-30.09.2012.

In legatura cu aceste operatiuni organele fiscale au mentionat urmatoarele:

- X NV opereaza un stoc de paleti si containere reciclabile din plastic – echipamente de inchiriat la nivelul UE;
- X NV este detinatorul titlului de proprietate asupra echipamentelor de inchiriat in relatia cu celelalte societati din grup;
- X inchiriaza echipamentele catre entitati X din fiecare tara europeana, intre care X Romania, care la randul lor le inchiriaza clientilor din tara respectiva;
- X achizitioneaza echipamentele din state membre UE, inclusiv din Romania, pentru a deservi cererea locala;
- facturile emise de SC DDR SRL catre X reprezinta livrare de paleti, pentru care locul livrarii din punct de vedere al TVA este in Romania, operatiunea fiind impozabila in Romania conform art. 133 alin.2 lit.c din Codul fiscal, in fapt art.132 alin.1 lit.c, iar persoana obligata la plata taxei este persoana care a efectuat livrarea bunurilor, conform art.150 alin. din Codul fiscal;
- intrucat stocul de paleti pe care X il detine in Romania pentru a deservi piata locala este constituit atat din paleti achizitionati din Romania, cat si din Uniunea Europeana care apoi sunt transportati in Romania rezulta ca efectueaza o achizitie intracomunitara asimilata in Romania conform art.130¹ alin.2 lit.a din Codul fiscal avand obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania conform art.153 alin.4 din Codul fiscal, identificat corect la temeiul de drept al deciziei atacate.

Avand in vedere lantul operatiunilor descrise si faptul ca avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, organele fiscale au considerat ca societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea TVA conform art. 147² alin. (1) lit.a din Codul fiscal, motiv pentru care au respins la rambursare TVA in suma de y lei, conform prevederilor art.128 alin.10 si alin.11, art. 130¹ alin.2 lit.a, art. 153 alin. (5) din Codul fiscal.

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 nestabilita in Romania**, care este stabilita in alt stat membru, neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri

de TVA in Romania, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii, efectuate in Romania; [...]."**

Normele metodologice:

"49. (1) In baza art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal orice persoana impozabila nestabilita in Romania, dar stabilita in alt stat membru, **poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adaugata achitate pentru importuri si achizitii de bunuri/servicii efectuate in Romania.** Taxa pe valoarea adaugata se ramburseaza de catre Romania, statul membru in care au fost achizitionate bunuri/servicii sau in care s-au efectuat importuri de bunuri, **daca persoana impozabila respectiva indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut in Romania sediul activitatii sale economice sau un sediu fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita;

b) **pe parcursul perioadei de rambursare nu este inregistrata si nici nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania conform art. 153 din Codul fiscal;**

c) **pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul Romaniei, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:**

1. prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul art. 143 alin. (1) lit. c)-f), h)-m), art. 144 alin. (1) lit. c) si art. 144¹ din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu art. 150 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

(2) Nu se ramburseaza:

a) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata incorect;

b) taxa pe valoarea adaugata facturata pentru livrari de bunuri care sunt sau pot fi scutite in temeiul art. 143, 144 si 144¹ din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adaugata facturata agentilor de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplica regimul special de taxa, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152¹ din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adaugata care, conform Codului fiscal, a fost facturata ulterior inregistrarii in Romania in scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplica prevederile art. 147¹ din Codul fiscal.

(3) **Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri/servicii, inclusiv pentru importuri, 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.

(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 nestabilită 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 nestabilită 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. (...).***

(9) În cererea de rambursare natura bunurilor și a serviciilor achiziționate se descrie conform următoarelor coduri:

[...]

10. altele. În cazul în care se utilizează codul 10, se specifică natura bunurilor livrate și a serviciilor prestate.

(10) Solicitantul trebuie să furnizeze pe cale electronică informații suplimentare codificate cu privire la codurile 1 și 3 prevăzute la alin. (9), aceste informații fiind necesare pentru a determina existența unor restricții asupra dreptului de deducere.

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

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

(15) *Cererea de rambursare se referă la următoarele:*

a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate în perioada de rambursare, achitate până la data solicitării rambursării;

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.

(17) Cererea de rambursare este trimisă statului membru în care este stabilit solicitantul cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează perioadei de rambursare. Se consideră că cererea a fost depusă numai în cazul în care solicitantul a furnizat toate informațiile/documentele cerute conform alin. (7)-(12). Statul membru în care este stabilit solicitantul îi trimite acestuia, de îndată, o confirmare electronică de primire a cererii, și transmite pe cale electronică organului fiscal competent din România cererea de rambursare

completata conform alin. (7)-(9) si informatiile/documentele prevazute la alin. (10)-(12). (...).

(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, în special de la solicitant, dar și de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, 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 sau 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. (...).

(33) Prevederile alin. (1)-(32) se aplica cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009. Cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010 se soluționează potrivit prevederilor legale în vigoare la data depunerii lor.

(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 L44 din 20 februarie 2008.”

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

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea TVA in temeiul Directivei a 9-a trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si

peremptorii acestui tip special de rambursare, așa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitară în materie.

Totodată, se stipulează ca persoana care solicită rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atât informațiile înscrise în cererea de rambursare, cât și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constată că nu deține informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.

Intrucât în speta este vorba și de circulația bunurilor la nivel comunitar devin aplicabile și prevederile art. 128 și art. 130¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

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

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

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

(...);

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

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

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

“Art. 130¹. – (2) Sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată următoarele:

a) **utilizarea în România, de către o persoană impozabilă, în scopul desfășurării activității economice proprii, a unor bunuri transportate sau expediate de aceasta sau de altă persoană, în numele acesteia, din statul membru pe teritoriul căruia aceste bunuri au fost produse, extrase, achiziționate, dobândite ori importate de către aceasta, în scopul desfășurării activității**

economice proprii, **dacă transportul sau expedierea acestor bunuri, în cazul în care ar fi fost efectuat din România în alt stat membru, ar fi fost tratat ca transfer de bunuri în alt stat membru**, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (10) și (11); [...]”.

Normele metodologice:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

In speta, prin cererea de rambursare a TVA nr. x/27.12.2012, X din Belgia a solicitat, în temeiul art. 147² alin. (1) lit.a) din Codul fiscal rambursarea TVA în suma de y lei provenind din achiziții de paletă de la furnizori români în perioada iulie-septembrie 2012.

Prin decizia de rambursare nr. xD/18.02.2014, organele fiscale au respins rambursarea TVA, pe considerentul că echipamentele închiriate filialei din România provin atât din achiziții locale, cât și din achiziții din alte state membre UE, care apoi sunt transportate sau expediate în România sau care provin din stocul de echipamente aflat la alte filiale, motiv pentru care s-a considerat că societatea nerezidentă realizează achiziții intracomunitare asimilate în România, conform art.130¹ alin. 2 lit.a din Codul fiscal.

Organele fiscale au concluzionat că societatea nerezidentă este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, conform art.153 alin.5 lit.a din Codul fiscal și nu poate beneficia de rambursarea TVA în temeiul Directivei a 9-a, nefiind îndeplinită condiția de la pct.49 alin.1 lit.b din Normele metodologice date în aplicarea art. 147² alin. (1) lit.a) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că X, cu sediul activității economice în Belgia achiziționează echipamente (paletă, containere, recipiente etc.) de pe piața europeană - din România și din alte țări ale Uniunii Europene -, stocul de echipamente fiind închiriat către filiale (entități X) din fiecare stat membru UE în vederea subînchirierii către beneficiari.

În cazul României, paletii sunt achiziționați direct de la furnizorul român SC DDR SRL sau sunt transferați de la filialele din alte state membre către X SRL (denumită în continuare X), care le subînchiriaza către clienți din România, paletii rămânând în proprietatea societății nerezidente belgiene.

1. Conform contractului, fără număr, încheiat între X din Belgia, denumită X și SC X SRL la data de 17 iulie 2012:

Cap.1. Condiții generale

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

Cap.2. Inchirierea Echipamentelor

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

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

Cap.4. Utilizarea si repararea Echipamentelor

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

pct. C - "LOCATARUL se angajeaza sa pastreze Echipamentele in locatiile sale conform solicitarilor rezonabile transmise de X din cand in cand si va suporta costul unei asemenea depozitari si va depozita asemenea Echipamente in conditii adecvate de siguranta."

Cap.6. Pierderea Echipamentelor

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

2. Prin cererile de informatii din data de 22.03.2013, 19.06.2013, 06.12.2013 au fost solicitate documente si explicatii referitoare la:

- achizitia paletilor care nu sunt achizitionati din Romania (contracte incheiate cu furnizorii, facturi de achizitie, documente de transport – CMR) din care sa rezulte locul de plecare si locul de sosire al paletilor, avize de insotire a paletilor etc.) si care constituie stocul de baza ce se afla la dispozitia X Romania SRL;

- documente privind transportul din Romania in alte state ale Uniunii Europene sau din afara Uniunii Europene (locul de plecare si locul de sosire a bunurilor);

- documente din care sa rezulte modul in care X a adus in Romania paletii care constituie stocul de baza ce se afla la SC X SRL si paletii care au fost achizitionati din alte state membre (contracte incheiate cu furnizorii, facturi de achizitie a paletilor, documente de transport, avize de insotire a bunurilor etc.)

- documente care sa ateste transportul paletilor din Romania in alte state ale Uniunii Europene pentru a deservi cererea locala a acelor state, conform celor declarate de societatea nerezidenta;

- documente din care sa rezulte cine este beneficiarul final al bunurilor/serviciilor inscrise in facturile pentru care se solicita rambursarea (contracte incheiate intre societatea nerezidenta si beneficiarul final al bunurilor/serviciilor, facturile emise etc.);

- locul in care se afla stocul paletilor pe care X il pune la dispozitia X SRL;

- explicatii insotite de documente privind diferenta intre echipamentele achizitionate de societatea nerezidenta in Romania de la DDR SRL si cele inchiriate catre X SRL.

3. Prin adresele din data de 19.04.2013, 23.08.2013, 20.12.2014 a prezentat urmatoarele explicatii:

- X este o societate care opereaza un stoc de paleti si containere reciclabile din plastic (echipamente de inchiriat) la nivelul UE oferind solutii de logistica unei game largi de producatori, cultivatori si distribuitori/comercianti;

- X este detinatorul titlului de proprietate asupra echipamentelor de inchiriat in relatia cu celelalte societati din grup;

- X inchiriaza echipamentele catre entitati X din fiecare tara europeana printre care si X; la randul lor acestea inchiriaza echipamentele clientilor din tara respectiva;

- Pentru desfasurarea activitatii, X achizitioneaza echipamentele din state membre ale Uniunii Europene, inclusiv din Romania, in cazul de fata de la SC DD R SRL, pentru a deservi cererea locala de echipamente;

- Achizitia paletilor de la furnizorul din Romania si a celor care formeaza conceptul de "stoc de baza" pe care societatea nerezidenta l-a pus la dispozitia X SRL sunt ulterior inchiriate de X catre SC X Romania SRL, care la randul sau ii inchiriaza altor clienti;

- Toti paletii din aceeasi categorie de produs sunt identici si nu pot fi identificati individual, iar odata ce paletii noi se introduc in stocul de echipamente nu se mai poate face distinctia intre acestia si paletii deja existenti din aceeasi categorie de produs, fiind in intregime interschimbabili; aceasta sta la baza conceptului stoc de echipamente;

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

- Diferenta dintre echipamentele achizitionate in Romania si cele inchiriate de X catre X Romania provine din achizitii efectuate din alte state membre UE.

4. Fata de documentele si de explicatiile prezentate de societate urmare solicitarilor transmise, prin referatul de analiza documentara care a stat la baza emiterii deciziei de rambursare, organele fiscale au stabilit urmatoarele:

Intrucat stocul de paleti pe care persoana nerezidenta X il detine in Romania pentru a deservi piata locala este constituit atat din paleti achizitionati din Romania, cat si din Uniunea Europeana care apoi sunt transportati in Romania rezulta ca aceasta efectueaza o achizitie intracomunitara asimilata in Romania conform art.130^M alin.2 lit.a din Codul fiscal avand obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA in Romania conform art.153 alin.5 din Codul fiscal.

In acest caz, transferul bunurilor din alt stat membru in Romania da nastere unei operatiuni asimilate achizitiei intracomunitare cu plata.

5. Prin contestatia formulata, societatea nerezidenta sustine ca a raspuns tuturor solicitarilor organului fiscal si anexeaza, spre exemplificare, urmatoarele facturi si comenzi:

- facturi emise in anul 2013 de societati din Uniunea Europeana catre X privind livrarea de paleti in Portugalia: nr. x/09.04.2013 de la CIM&D SA, nr. x/10.06.2013 de la T P GmbH; nr. x/07.06.2013 de la HLC Ltd; nr. x/07.06.2013 de la D BV;

- facturile nr. x/21.07.2012, nr. x/18.08.2012, nr. x/22.09.2012, nr. x/20.10.2012, nr. x/17.11.2012, nr. x/22.12.2012 emise de X catre X Romania SRL, lunar, care contin cantitatile intrate pe categorii de paleti;

- comenzi din data de 05.01.2012, 06.06.2012, 01.08.2012 si 02.08.2012, incheiate intre SC DDR SRL si X privind cantitatile de paleti solicitate: nr.x/05.01.2012, nr. x/06.06.2012, nr. x/01.08.2012, nr.x/02.08.2012.

Din analiza intrarilor de echipamente rezulta ca numarul echipamentelor pe care X le inchiriaza catre X SRL este considerabil mai mare decat cel al echipamentelor achizitionate in Romania.

Ex: paleti cu codul BxA - 800x1200, cod referinta x:

- cantitati achizitionate in perioada iulie-septembrie 2012, conform facturilor emise de DDR inscise in cererea de rambursare: 24.07 – x buc; 18.07 – x buc; 18.07 – x buc; 07.08 – x buc; 31.07 – x buc; 14.08 – x buc; 28.08 – x buc; 04.09 – x buc; 11.09 – x buc; 21.08 – x buc; 04.09 - x buc; 18.09 – x buc; 25.09 – x buc; 18.09 – x buc, rezultand o cantitate totala de x buc.;

- cantitati inchiriate de X catre X Romania SRL: pentru 35 zile – x buc (factura nr. x/21.07.2012); pentru 28 zile – x buc (factura nr. x/18.08.2012); pentru 35 zile - x buc (factura nr. x/22.09.2012); pentru 28 zile - x buc (factura nr. x/20.10.2012); pentru 28 zile – x buc (factura nr. x/20.10.2012); pentru 35 zile – x buc (nr. x/22.12.2012).

Se retine ca societatea nerezidenta X nu a prezentat niciun document din care sa rezulte circulatia/transportul echipamentelor din alte state membre in Romania, singurele documente prezentate fiind avize de insotire a marfii pentru echipamente achizitionate din Romania si care confirma transportul bloc-paletilor de tipul BxA-800x1200 de la furnizorul roman catre clienti finali tot din Romania.

In cazul in care o persoana impozabila transfera bunuri din patrimoniul propriu dintr-un stat membru in alt stat membru operatiunea este calificata, din punct de vedere al legislatiei comunitare in materie de TVA, drept un “transfer”,

operatiune care trebuie sa respecte toate regulile unei "livrari intracomunitare". Motivul asimilarii transferului (operatiune fara plata si fara transfer al dreptului a dispune de bunuri ca un proprietar) cu o livrare intracomunitara (operatiune cu plata si cu transfer al dreptului a dispune de bunuri ca un proprietar) este acela ca, in lipsa barierele vamale, buna functionare a sistemului de TVA la nivelul Uniunii Europene presupune cunoasterea circulatiei intracomunitare a bunurilor de catre autoritatile fiscale din fiecare stat membru, ceea ce implica, intre altele, si respectarea unor cerinte de inregistrare si evidenta de catre operatorii economici implicati in aceste operatiuni.

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

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

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

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

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

sau

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

este conditionata de prezentarea anumitor documente si de indeplinirea anumitor conditii.

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

Spre exemplu, **in cazul paletilor din plastic tip Px-600x400,** cod facturare x si care nu puteau proveni decat din expedierea din alte state membre in Romania (de pe piata interna s-a achizitionat alt tip de paleti conform celor aratate anterior), societatea nerezidenta a inchiriat in perioada 17.06.2012-21.07.2012 o cantitate de x bucati (factura nr. x din 21.07.2012, iar in perioada imediat urmatoare 22.07.2012-18.08.2012 o cantitate de x bucati (factura nr. x din 18.08.2012). Coroborate cu propriile afirmatii in sensul existentei unui sistem complex de urmarire a stocului si a fluxului de paleti, rezulta ca pentru diferenta de $z - t = p$ bucati paleti din plastic tip P0x-600x400 **societatea nerezidenta trebuia sa faca fie dovada depozitarii lor in Romania, fie dovada returnarii lor in acelasi stat membru din care au fost expediatii initial.**

Or, conform art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se intemeiaza”**, astfel ca societatea contestatoare avea obligatia depunerii documentatiei care sa dovedeasca ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicare exceptiei non-transferului, altminteri invocata in sustinere.

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]”.

Totodata, potrivit art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 213. – (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt – circulatia paletilor la nivel european reprezinta non-transfer – rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul cail

administrative de atac, motiv pentru care neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

Avand in vedere ca societatea nerezidenta X nu a facut dovada ca sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea non-transferului pentru bunurile (paletii) utilizati in activitatea de inchiriere si care au fost expediate din alte state membre in Romania, rezulta ca aceasta era obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania. In consecinta, societatea nerezidenta nu poate beneficia de rambursarea de TVA in temeiul art. 147² alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **nefiind indeplinita conditia cumulativa prevazuta la pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice de aplicare.**

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

Referitor la invocarea dreptului de a beneficia de rambursarea TVA chiar si in situatia in care societatea nerezidenta ar fi fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania pe motiv ca Directiva a 9-a nu prevede o astfel de conditie, se retine ca art. 29 din directiva invocata da dreptul statelor membre sa adopte actele necesare transpunerii directivei in propria legislatie, iar jurisprudenta europeana din Cauza C-323/12 E.ON Global Commodities SE priveste aplicarea altei legislatii in materia rambursarii de TVA (a opta directiva, ale carei prevederi nu au fost preluate in integralitate de noua directiva). In plus, avand in vedere dispozitiile art. 13 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”**, organele fiscale nu sunt indrituite sa verifice validitatea legislatiei nationale in raport cu legislatia comunitara in materie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 128 alin. (10), alin. (11), alin. (12) lit. h) si alin. (13), art. 130¹ alin. (1) lit. a), art. 147² alin. (1) lit. a) si art. 153 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6 alin. (11) si pct. 49 alin. (1) lit. b) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 13, art.43, art. 45 alin. (1), art. 46, art. 206 alin. (1) lit. d), art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si

completarile ulterioare si art. 250 din Noul Cod de procedura civila adoptat prin Legea nr. 134/2010:

DECIDE

Respinge contestatia X impotriva Deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/18.02.2014 pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **y lei**.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

