

**DECIZIA nr. 190 din 14.07.2021**  
privind soluționarea contestației **ABC - Țările de Jos**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG\_...2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ....2021, înregistrată sub nr. MBR-REG\_....2021 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Țările de Jos, formulată prin împuternicit ... SRL în baza împuternicirii datată 7 aprilie 2021, prezentată în original în data 17.06.2021.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. ....2021 îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xx.yy.2021, transmisă în data de ....2021 prin poștă cu scrisoare recomandată, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de societatea nerezidentă ABC din Țările de Jos.

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

**I.** Prin decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xx.yy.2021, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din Țările de Jos prin cererea cu nr. de referința NL... depusă în data de 24.07.2020 și înregistrată sub nr. ....2020.

Organele fiscale au reținut că societatea a depus o cerere de rambursare pentru perioada 01.03.2020-31.03.2020, mai mică față de perioada minimă de rambursare conform pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice și, mai mult, facturile înregistrate la pozițiile nr. 3,4,7 și 8 din lista operațiunilor anexate cererii au fost emise în luna februarie 2020, această perioadă nefiind inclusă în intervalul lunii martie menționat de cerere.

**II.** Prin contestația formulată ABC solicită desființarea deciziei de rambursare și rambursarea sumei solicitate, iar în caz contrar, confirmarea dreptului societății de a depune o nouă cerere de rambursare, care să acopere perioada 01.01.2020-31.03.2021, termenul de decădere fiind 30 septembrie 2021.

Societatea susține că decizia de rambursare este netemeinică și nelegală deoarece pct. 72 alin. (4) din Normele metodologice stipulează foarte clar că dreptul la rambursarea TVA este determinat potrivit condițiilor de formă și de fond menționate la art. 297-299 din Codul fiscal, condiții ce sunt îndeplinite de societate, așa cum reiese din facturile atașate cererii. Deficiențele procedurale nu sunt de natură să anuleze dreptul de deducere a TVA acolo unde condițiile de fond sunt îndeplinite în conformitate cu prevederile pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice și jurisprudența CJUE din cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa, iar deficiența constatată de organul emitent al deciziei este doar una pur formală, mai cu seamă că societatea nu a depus vreo altă cerere pentru perioada ianuarie - martie 2020.

Măsura organului fiscal de a refuza dreptul la rambursarea TVA strict pe condiții de procedură este nelegală și neconformă cu legislația națională și jurisprudența CJUE, iar în cazul în care se apreciază că societatea nu este îndreptățită la rambursarea TVA, societatea solicită ca prin decizia de soluționare a contestației să i se confirme dreptul de a depune o nouă cerere de rambursare pentru perioada 01.01.2020-31.03.2020.

Prin contestație societatea a solicitat susținerea orală a contestației, care a avut loc în data de ....7.2021 conform minutei nr. MBR\_DGR\_....2021 existentă la dosarul cauzei.

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

*Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă nerezidentă, stabilită în alt stat membru al Uniunii Europene poate beneficia de rambursarea TVA aferentă unei cereri pentru care perioada de rambursare este luna martie, în condițiile în care aceasta nu respectă perioada de minimum trei luni calendaristice pentru care o cerere de rambursare poate fi depusă în temeiul Directivei 2008/9/CE.*

**În fapt**, prin cererea cu număr de referință NL... din .....2020, recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. ....2020 societatea nerezidentă ABC din Țările de Jos a solicitat rambursarea TVA în suma de S lei pentru perioada de rambursare luna martie 2020. Conform listei operațiunilor atașată cererii TVA solicitată la rambursare provine dintr-un număr de 13 facturi emise în lunile februarie-martie 2020L.

Organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au constatat că societatea a depus o cerere de rambursare pentru perioada 01.03.2020-31.03.2020, mai mică față de perioada minimă de rambursare de trei luni prevăzută la pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice și că facturile înregistrate la pozițiile nr. 3,4,7 și 8 din lista operațiunilor anexate cererii au fost emise în luna februarie 2020 conform pct. 72 alin. (15) lit. a) din Normele metodologice.

În aceste condiții, organele fiscale au respins cererea de rambursare depusă de societate prin decizia de rambursare nr. drs/xx.yy.2021.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 302 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și ale pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

*Codul fiscal:*

"Art. 302. - (1) **În condițiile stabilite prin normele metodologice:**

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 aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România; [...]"

*Norme metodologice:*

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilită în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, **dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 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. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 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. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

- a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;
- b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;
- c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;
- d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 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. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal.

(15) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

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

b) importuri de bunuri efectuate în perioada de rambursare.

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

(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) - (10) și (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 completată conform alin. (7) - (9) și informațiile/documentele prevăzute la alin. (10) - (12).

**(18) Perioada pentru care se rambursează taxa pe valoarea adăugată este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de 3 luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.**

(19) În cazul în care cererea de rambursare vizează o perioadă de rambursare mai mică de un an calendaristic, dar mai mare de 3 luni, quantumul TVA pentru care se solicită o rambursare nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 400 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010.

(20) În cazul în care cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare de un an calendaristic sau la perioada rămasă dintr-un an calendaristic, quantumul TVA nu poate fi mai mic decât echivalentul în lei a 50 euro. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010”.

Se reține faptul că **prevederile pct. 72 alin. (15), alin. (17) și alin. (18) din Normele metodologice transpun întocmai prevederile** art. 14 alin. (1), art. 15 și **art. 16 din Directiva 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 potrivit căroră:

"Articolul 14

(1) Cererea de rambursare se referă la următoarele:

(a) achiziții de bunuri sau servicii care au fost facturate pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca TVA să fi devenit exigibilă înaintea sau la momentul facturării, sau pentru care TVA a devenit exigibilă pe parcursul perioadei de rambursare, cu condiția ca achizițiile să fi fost facturate înainte ca TVA să devină exigibilă;

(b) importul de bunuri pe parcursul perioadei de rambursare".

"Articolul 15

(1) 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 cerute în temeiul articolelor 8, 9 și 11".

"Articolul 16

**Perioada de rambursare este de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice.** Cererile de rambursare pot însă viza o perioadă mai mică de trei luni în cazul în care aceasta reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic".

*Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA facturată în România numai dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și cele referitoare la mărimea perioadei pentru care se solicită rambursarea, care poate fi de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice.*

În speță, societatea nerezidentă ABC a solicitat rambursarea TVA **pentru luna martie 2020, perioadă care nu se înscrie în perioada minimă de rambursare de 3 luni**, având în vedere că nu poate fi vorba de situația ipotetică când perioada de rambursare rămasă până la sfârșitul anului calendaristic poate fi mai mică de trei luni (spre exemplu, noiembrie-decembrie sau decembrie).

Prin urmare, se constată că societatea nerezidentă nu a respectat dispozițiile exprese ale pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, care transpun fidel prevederile art. 16 din Directiva 2008/9/CE, motiv pentru care organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au fost îndreptățite să respingă cererea de rambursare pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, fără să procedeze la analiza în fond a cererii.

Suținerea societății nerezidente în sensul că o asemenea deficiență procedurală nu este de natură să-i anuleze dreptul la deducerea și rambursarea TVA nu poate fi primită.

În primul rând, prevederile pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice și jurisprudența CJUE din cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 Ecotrade Spa se referă la dreptul de deducere și formalități procedurale pentru persoanele impozabile stabilite în statul membru de rambursare (i.e., persoane impozabile stabilite în România), **fără nicio legătură cu dreptul la rambursare a TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare** (i.e., societatea nerezidentă contestatoare stabilită în Țările de Jos), **care se supune unor reguli, termene și condiții procedurale prevăzute de Directiva 2008/9/CE**, transpusă prin legislația fiscală a fiecărui stat membru.

Este adevărat că potrivit pct. 72 alin. (4) din Normele metodologice, care transpun paragraful 2 al art. 5 din Directiva 2008/9/CE dreptul la rambursarea TVA este determinat de normele fiscale din legislația fiecărui stat membru care transpun Directiva 2006/112/CE (în cazul României, art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal), însă **această prevedere se referă la tranzacțiile propriu-zise reflectate în facturile menționate în lista operațiunilor atașată cererii și nicidecum la cererea propriu-zisă de rambursare**, care trebuie să respecte regulile, termenele și condițiile procedurale prevăzute de directiva specială în materie de rambursări de TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare.

Or, în cazul persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare, pentru a beneficia de rambursare acestea trebuie să îndeplinească mai multe condiții, și anume: depunerea cererii până cel târziu până la data de 30 septembrie a anului calendaristic care urmează

perioadei de rambursare (pct. 72 alin. (17) din Normele metodologice/art. 15 din Directiva 2008/9/CE); cererile de rambursare să vizeze o perioadă de rambursare de maximum un an calendaristic și de minimum trei luni calendaristice (pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice/art. 16 din Directiva 2008/9/CE); un plafon minim al valorii TVA ce poate fi solicitată, corelativ perioadei de rambursare ce poate fi solicitată prin cerere (pct. 72 alin. (19)-(20) din Normele metodologice/art. 17 din Directiva 2008/9/CE) ș.a..

Aceste condiții sunt specifice rambursării taxei în cazul persoanelor impozabile stabilite în alt stat membru decât cel de rambursare și nu se confundă cu condițiile generale de deducere și rambursare a TVA prevăzute de Codul fiscal/Directiva 2006/112/CE pentru persoanele impozabile stabilite în statul membru de rambursare.

Mai mult, chiar și în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, rambursarea TVA se efectuează și cu respectarea unor condiții procedurale anume prevăzute de lege, cum ar fi bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă aferent perioadei fiscale de raportare, care poate fi luna calendaristică sau trimestrul calendaristic ori imposibilitatea solicitării la rambursare a unor sume mai mici de 5.000 lei inclusiv, după cum reiese din prevederile art. 303 din Codul fiscal.

Prin urmare, nu pot fi confundate condițiile de fond și de formă de exercitarea dreptului de deducere a TVA de la art. 297-299 din Codul fiscal cu regulile, termenele și condiții procedurale ce trebuie îndeplinite de cererile de rambursare a TVA prevăzute de Directiva 2008/9/CE și transpuse la pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice anterior citate.

În al doilea rând, așa cum reiese din textele legale antecitate, atât pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice, cât și art. 16 din Directiva 2008/9/CE folosesc *expresiile "maximum", respectiv "minimum"* pentru a defini perioada de rambursare, deci niște limite ale perioadei de rambursare pentru care poate fi depusă cererea. **Fiind vorba de o limitare legală a perioadei de rambursare** ce poate fi acoperită de cerere, **înseamnă că ea este obligatorie**, iar cererea depusă cu nerespectarea acestei obligații este o cerere care nu se încadrează în regulile, termenele și condiții procedurale prevăzute de Directiva 2008/9/CE, așa cum este ea transpusă la pct. 72 din Normele metodologice.

Așa cum pentru termenul de înaintare a cererii de rambursare prevăzut la art. 15 din Directiva 2008/9/CE, expresia "cel târziu" dă termenului de 30 septembrie semnificația unui termen de decădere (Hotărârea CJUE din 21 iunie 2012 din cauza C-294/11 Elsacom), tot așa pentru perioada de rambursare **termenul de "minimum" are semnificația unei constrângeri reprezentând "cea mai mică" perioadă pentru care se poate depune cererea** (bineînțeles, cu excepția perioadei de la finele anului calendaristic, pentru care există alte prevederi, dar care nu se aplică cererii de rambursare a contestatoarei, care a fost depusă pentru o singură lună - luna martie 2020 - ca perioadă de rambursare).

Mai mult, după cum au arătat și organele fiscale emitente în decizia atacată, pentru anumite poziții din lista operațiunilor atașată cererii facturile nu corespund perioadei de rambursare înscrisă în cerere, fiind în afara acesteia.

Rezultă, așadar, că susținerile societății nerezidente contestatoare de desființare a deciziei de rambursare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, aceasta fiind neîntemeiată și urmând a fi respinsă ca atare.

În ceea ce privește solicitarea societății ca prin decizia de soluționare a contestației să i se confirme dreptul de a depune o nouă cerere de rambursare perioada 01.01.2020-31.03.2020 până la termenul de 30.09.2021, se reține faptul că organul de soluționare a contestației este organ specializat în soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale date în competența sa de soluționare, care "verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii" actelor contestate, după cum se prevede la art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și nu are atribuții de

asistență/îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, așa cum solicită în fapt societatea prin contestația formulată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 302 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 72 alin. (18) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge contestația societății **ABC** din Țările de Jos formulată împotriva deciziei de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs/xx.yy.2021 pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S lei**.

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