

DECIZIA nr. 737 din 13.09.2019
privind soluționarea contestației **ABC - Belgia,**
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG_...2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. MBN_SAA-....2019, înregistrată sub nr. MBR-REG_....2019 de către Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți cu privire la contestația ABC din Belgia formulată prin împuternicit X SRL în baza împuternicirii prezentate cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....2019.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. MBN_REG_tttt îl constituie decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs2/tttt, comunicată prin poștă în data de, prin care s-a respins la rambursare TVA în suma de **S2 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 Belgia.

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. drs2/tttt, organele de specialitate din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins la rambursare TVA în suma de S2 lei solicitată la rambursare în temeiul Directivei a 9-a de către ABC din Belgia prin cererea cu nr. de referință B2, înregistrată sub nr. crs2/qqqq.

Din documentația pusă la dispoziție, existentă și la dosarul cererii de rambursare nr. 38363/09.05.2017, organele fiscale au reținut că operațiunea facturată (achiziție locală de bunuri) reprezintă o operațiune impozabilă în România, dar ulterior achiziției bunului, societatea ABC din Belgia a încheiat cu XYZ Belgia contractul de leasing financiar nr. ctrles/02.02.2016 cu durata de 36 luni, emițând în acest sens facturi aferente ratelor lunare.

Organele fiscale au concluzionat că pentru operațiunea de leasing financiar, societatea nerezidentă ABC, în calitate de proprietar al bunului, trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA în România potrivit prevederilor art. 316 alin. (6) din Codul fiscal începând cu data de 10.11.2016 (data facturii V1 1), așa cum i s-a comunicat și prin decizia de rambursare anterioară nr. drs1/tttt și, în consecință, nu poate beneficia de rambursare în baza prevederilor art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

II. Prin contestația formulată ABC contestă decizia de rambursare nr. drs2/tttt pe motiv că a efectuat o achiziție locală de bunuri în România, îndeplinind toate condițiile de rambursare prevăzute la pct. 72 din Normele metodologice de aplicare a prevederilor art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Societatea susține că prevederile art. 316 alin. (6) din Codul fiscal nu-i sunt aplicabile întrucât nu a efectuat o achiziție intracomunitară de bunuri, ci o achiziție locală de la FZA SRL din România, urmată de prestări de servicii de leasing pentru echipamentul achiziționat cu locul prestării în Belgia potrivit art. 278 alin. (2) din Codul fiscal,

unde se află sediul XYZ Belgia, operațiuni distincte și care trebuie analizate separat și nu împreună, așa cum menționează eronat organele fiscale.

Negarea dreptului de deducere a TVA în temeiul art. 316 alin. (6) din Codul fiscal, articol neincident cauzei încalcă principiul proporționalității și a neutralității TVA dezvoltat de jurisprudența CJUE în numeroase cauze C-286/94, C-47/96, C-255/02, C-25/07.

În susținerea contestației societatea nerezidentă a prezentat facturi, contracte, comenzi, note livrare, fotografii din fabrica localizată în M, declarația recapitulativă 390 VIES a societății FZA SRL și traduceri cauze CJUE.

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 Belgia poate beneficia de rambursarea TVA pentru achiziția unui echipament de la un furnizor român și care face obiectul unui contract de leasing financiar încheiat cu o societate stabilită tot în Belgia, în condițiile în care organele fiscale nu au identificat ce operațiuni impozabile a realizat persoana impozabilă solicitantă, de natură să atragă obligativitatea înregistrării ei în scopuri de TVA în România.

În fapt, prin cererea cu număr de referință B2 din 04.05.2017, recepționată și înregistrată de autoritățile fiscale române sub nr. crs2/qqqq societatea nerezidentă ABC din Belgia a solicitat rambursarea TVA în suma de S2 lei din factura nr. V1 2017002/07.03.2017 emisă de FZA SRL din România pentru livrarea unui echipament - mașină de tăiat cu jet de apă (sistem CNC de debitare cu jet de apă, modelul SINTESY 3118 TR WJ).

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că echipamentul respectiv a făcut obiectul confirmării comenzii nr. 0390/A/16 din 14.03.2016 din partea furnizorului italian RTS Italia, sub condiția de livrare DAP M - România, prețul livrării urmând a fi achitat de XYZ Belgia, societatea-mamă a societății românești FZA SRL. Echipamentul a fost livrat din Italia în România conform documentului CMR nr. S411609306-1 din data de 24.11.2016 și a fost facturat de către RTS Italia către FZA SRL cu facturile de avans din 23.11.2016 și factura finală nr. EA16330324/25.11.2016, existentă la dosarul cauzei, din care reiese valoarea echipamentului de V euro și facturarea prin aplicarea taxării inverse.

La rândul său, FZA SRL din România a emis către societatea nerezidentă ABC din Belgia facturile de avans nr. V1 1/10.11.2016 (pentru V1 euro plus TVA A1 lei) și nr. V1 2/10.11.2016 (pentru V2 euro plus TVA A2 lei) și factura finală nr. V1 20170002/07.03.2017 (pentru V3 euro plus TVA S2), livrarea fiind la sediul FZA SRL din M.

Pentru acest echipament societatea nerezidentă ABC din Belgia, în calitate de finanțator a încheiat contractul de leasing financiar nr. ctrl5/02.02.2016 cu XYZ Belgia în calitate de utilizator, cu următoarele clauze:

- prețul de achiziție fără TVA V euro;
- furnizorul echipamentului FZA SRL din România;
- perioada de leasing de 36 luni, cu o rată inițială de Ri,00 euro plus TVA și 35 de rate lunare de Rx euro plus TVA;
- la sfârșitul perioadei de leasing utilizatorul are dreptul de a cumpăra echipamentul, achitând suma de Rf euro.

ABC a prezentat factura nr. 016953/10.03.2017 emisă către XYZ Belgia pentru rata 1 de Ri euro plus TVA de 21% din Belgia de Bi euro și mai multe facturi ulterioare pentru facturarea ratelor lunare de Rx euro plus TVA de 21% din Belgia de Bx euro.

Utilizatorul XYZ Belgia a încheiat cu societatea afiliată din România FZA SRL contractul de închiriere din 1 martie 2017, prin care a închiriat pe o perioadă nelimitată echipamentul pentru o chirie lunară de Li euro pentru luna aprilie 2017 și de Lx euro începând cu luna mai 2017, facturile fiind emise de XYZ Belgia către FZA SRL fără TVA, în regim de operațiuni intracomunitare.

Organele fiscale care au analizat documentația au reținut că operațiunea facturată (achiziție locală de bunuri) reprezintă o operațiune impozabilă în România, dar ulterior achiziției bunului, societatea ABC din Belgia a încheiat cu XYZ Belgia contractul de leasing financiar nr. ctrlles/02.02.2016 cu durata de 36 luni, emițând în acest sens facturi aferente ratelor lunare.

Prin decizia de rambursare nr. drs2/tttt organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți au respins cererea de rambursare pe motiv că societatea nerezidentă ABC, care a achiziționat echipamentul de la FZA SRL în baza facturilor cu TVA solicitată la rambursare trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 10.11.2016 (data facturii V1 1) conform prevederilor art. 316 alin. (6) din Codul fiscal, așa cum i s-a comunicat și prin decizia de rambursare anterioară nr. drs1/tttt.

În drept, în raport de data depunerii cererii, 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 **conditiile stabilite prin normele metodologice**:

a) **persoana impozabilă** nestabilă în România, care este stabilă 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 nestabilă în România, dar stabilă 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 agențiilor 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.

(11) În cazul în care baza de impozitare de pe o factură sau de pe un document de import este de cel puțin echivalentul în lei a 1000 euro ori în cazul facturilor pentru combustibil de cel puțin 250 euro, în vederea obținerii rambursării taxei pe valoarea adăugată, solicitantul trebuie să trimită pe cale electronică copii de pe respectivele facturi sau, după caz, documente de import, împreună cu cererea de rambursare. Echivalentul în lei se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil la data de 1 ianuarie 2010. Pentru facturile sau documentele de import a căror valoare nu depășește sumele prevăzute în teza anterioară, nu este obligatorie transmiterea lor în vederea obținerii rambursării, cu excepția situației prevăzute la alin. (22).

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică.

(23) Informațiile solicitate în temeiul alin. (22) trebuie furnizate în termen de o lună de la data la care solicitarea de informații suplimentare este primită de cel căruia îi este adresată.

(33) Prevederile alin. (1) - (32) se aplică 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, seria L, nr. 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, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010.*

Conform dispozițiilor legale antecitate, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

Astfel, în raport de motivul precizat în decizia de rambursare pentru respingerea cererii și de motivația societății contestatoare nerezidentă sunt incidente și prevederile art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal conform căroră:

”Art. 316. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

(2) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României, dar este stabilită în România printr-un sediu fix, conform art. 266 alin. (2) lit. b), este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în România, astfel: [...]

(4) O persoană impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol va solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organele fiscale competente pentru operațiuni realizate pe teritoriul României care dau drept de deducere a taxei, altele decât serviciile de transport și serviciile auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296, înainte de efectuarea respectivelor operațiuni, cu excepția situațiilor în care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, conform art. 307 alin. (2) - (6). Persoana impozabilă care nu este stabilită în România conform art. 266 alin. (2) și nici înregistrată în scopuri de TVA în România conform prezentului articol poate solicita înregistrarea în scopuri de TVA dacă efectuează în România oricare dintre următoarele operațiuni:

a) importuri de bunuri;

b) operațiuni prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. e), dacă optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3);

c) operațiuni prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f), dacă acestea sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiuni, conform art. 292 alin. (3). Norme metodologice

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuziune sau de televiziune prestate către persoane neimpozabile din

România, nu se înregistrează în România persoanele care s-au înregistrat într-un alt stat membru pentru aplicarea unuia dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314 și 315 .

(6) 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. 308 ; sau

b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.

(7) Persoana impozabilă stabilă în Uniunea Europeană, dar nu în România, care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să își îndeplinească această obligație prin desemnarea unui reprezentant fiscal. Persoana impozabilă nestabilă în Uniunea Europeană care are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România este obligată, în condițiile stabilite prin normele metodologice, să se înregistreze prin desemnarea unui reprezentant fiscal”.

Cu privire la operațiunile vizate de art. 316 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la art. 268, art. 270, art. 271 și art. 273 din aceeași lege sunt prevăzute următoarele:

”Art. 268. - (1) **Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272 , constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 ;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 276 :

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, [...];”.

”Art. 270. - Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora”.

”Art. 271. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270”.

”Art. 273. - **(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor”.**

Din cele ce preced reiese că, în cazul cererilor depuse de persoanele impozabile stabilite în alte state membre și neînregistrate în scop de TVA în România, rambursarea TVA implică **analiza cererilor atât pe planul îndeplinirii condițiilor peremptorii și specifice acestui tip de rambursare reglementate de pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea art. 302 alin. (1) lit. a din Codul fiscal care asigură transpunerea Directivei 2008/9/CE, cât și din punct de vedere al respectării celorlalte dispoziții generale ce reglementează**

taxa pe valoarea adăugată, cuprinse în Titlul VII din Codul fiscal ce transpune în cadrul legislativ intern prevederile Directivei 2006/112/CE.

În speță, societatea nerezidentă ABC din Belgia a solicitat rambursarea TVA în sumă de S2 lei aferentă facturii finale din data de 07.03.2017 emisă de societatea FZA SRL din România pentru achiziția unui echipament - mașină de tăiat cu jet de apă (sistem CNC de debitare cu jet de apă, modelul SINTESY 3118 TR WJ). Acest echipament face obiectul contractului de leasing financiar încheiat cu o altă societate nerezidentă XYZ Belgia care, la rândul ei, l-a închiriat societății ei afiliate FZA SRL. Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că echipamentul a fost achiziționat de către FZA SRL de la RTS Italia și nu a mai părăsit teritoriul României, fiind utilizat la sediul FZA SRL din M.

Organele fiscale îndrituite cu analiza solicitării de rambursare au respins-o pe motiv că pentru operațiunile realizate ABC trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA în România, în scopul evidențierii lor în declarațiile recapitulative, pentru a urmări circulația bunurilor dintr-un stat membru UE într-altul încă din data de 10.11.2016 (data facturii de avans V1 1) conform prevederilor art. 316 alin. (6) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea nerezidentă a învederat faptul că dispozițiile art. 316 alin. (6) din Codul fiscal nu-i sunt aplicabile deoarece nu a realizat achiziții intracomunitare sau livrări intracomunitare de bunuri, ci o achiziție locală de bunuri de la FZA SRL din România, urmată de prestări de servicii de leasing către beneficiarul XYZ Belgia, pentru care locul prestării este în Belgia conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

În decizia de rambursare nr. drs2/tttt organele fiscale **menționează, expresis verbis, că operațiunea facturată este o achiziție locală de bunuri**, dar concluzionează că societatea nerezidentă trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA încă din data de 10.11.2016 (data facturii V1 1 emisă de FZA SRL pentru avansul aferent achiziției echipamentului) în temeiul art. 316 alin. (6) din Codul fiscal, **deși operațiunile vizate de art. 316 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal se referă la achiziții intracomunitare de bunuri ori la livrări intracomunitare de bunuri, deci la acel gen de operațiuni care implică transportul sau expedierea bunurilor între două state membre UE.** Or, din documentele existente la dosar reiese că echipamentul a fost, într-adevăr, transportat din Italia în România, dar pe relația RTS Italia - FZA SRL, iar achiziția intracomunitară s-a realizat și a fost declarată de către societatea FZA SRL din România, pe când pe relația FZA SRL - ABC organele fiscale nu au analizat și nu au făcut nicio apreciere cu privire la condițiile de livrare, de natură să releve dacă echipamentul a fost sau nu transportat și unde anume.

De asemenea, din decizia de rambursare nr. drs2/tttt reiese că organele fiscale au invocat ca motiv a obligativității înregistrării în scopuri de TVA în România a societății nerezidente faptul că aceasta a încheiat un contract de leasing financiar al echipamentului cu o altă societate din Belgia, ambele societăți nefiind înregistrate în scopuri de TVA în România.

Însă, din documentația existentă la dosarul cauzei nu reiese că **echipamentul a părăsit România pentru a fi vorba de o livrare intracomunitară de bunuri de natură să conducă la obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA prevăzută la art. 316 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal**, organele fiscale neverificând și nefăcând nicio o apreciere în privința condițiilor de livrare convenite de părți.

Totodată, din decizia de rambursare atacată reiese că organele fiscale **nu au analizat și nu au încadrat operațiunea de leasing financiar realizată de societatea contestatoare din perspectiva legislației de TVA, cu stabilirea elementelor determinante**

pentru stabilirea tratamentului fiscal corespunzător, și anume: natura operațiunii, respectiv livrare de bunuri sau prestare de servicii conform art. 270-274 din Codul fiscal, locul operațiunii, respectiv în România sau în afara României conform art. 275-279 din Codul fiscal, persoana obligată la plata TVA conform art. 307-309 din Codul fiscal și, ca o consecință a acestora, obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA în România potrivit art. 316 din Codul fiscal.

Deși în decizia nr. drs1/tttt invocată în cuprinsul deciziei contestate au menționat că societățile implicate au organizat o structură economică care constă în efectuarea de operațiuni indisolubil legate între ele, **organele fiscale n-au explicat în ce constă caracterul "indisolubil" din perspectiva TVA, în special cu aplicarea jurisprudenței CJUE în legătură cu operațiunile succesive**, cea mai recentă fiind Hotărârea CJUE din data de 4 septembrie 2019 din Cauza C-71/18 KPC Hering.

În aceste condiții, prin adresa nr. MBR_DGR ... organul de soluționare a contestației a solicitat organelor fiscale emitente ale deciziei nr. drs2/tttt să precizeze temeiul legal concret corelativ obligației de înregistrare în scopuri de TVA, respectiv pentru o achiziție intracomunitară de bunuri ori pentru o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA pentru care persoana impozabilă este obligată la plata TVA (art. 316 alin. (6) lit. a) sau lit. b) din Codul fiscal) și, în special, natura operațiunilor pentru care societatea nerezidentă era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, cu determinarea locului acestor operațiuni. Până la data prezentei organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți nu au transmis precizările solicitate.

Având în vedere că din documentele cauzei **nu reiese că echipamentul ce face obiectul tranzacțiilor a fost transportat în afara României** atunci când a fost achiziționat de societatea contestatoare de la furnizorul FZA SRL România ori atunci când societatea contestatoare a transmis folosința lui în cadrul contractului de leasing financiar încheiat cu XYZ Belgia, **pentru a fi incidente prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare ori livrări intracomunitare**, operațiuni care, prin esența lor, implică circulația bunurilor între România și alt stat membru UE și că organele fiscale emitente nu s-au pronunțat asupra unor elemente determinante pentru stabilirea tratamentului aplicabil operațiunilor realizate de ABC pe teritoriul României, în special natura operațiunilor realizate și locul lor de impozitare atât pentru achiziția echipamentului, cât și pentru leasingul financiar al acestuia urmează a se desființa decizia de rambursare nr. drs2/tttt pentru TVA solicitată la rambursare în sumă de S2 lei, astfel încât organele fiscale să procedeze la reanalizarea documentației depuse de societate și, dacă se consideră necesar, să solicite documentație suplimentară pentru a determina cu claritate ce operațiuni impozabile a desfășurat societatea ABC în România și, în funcție de operațiunile identificate în sensul legislației de TVA și jurisprudenței CJUE în materie, să determine dacă societatea era obligată sau nu să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

Rezultatele analizei întreprinse de organele fiscale îndrituite cu soluționarea cererii de rambursare urmează a fi prezentate într-o manieră clară, explicită în cuprinsul deciziei emise, astfel încât să reiasă **legătura logică de cauzalitate între elemente factice ale operațiunilor identificate și temeiurile de drept aplicabile în materie de TVA**, de natură să justifice soluția adoptată cu privire la cererea societății solicitante. Această soluție se impune și în raport de dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră *"înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei"*, astfel încât administrarea și aprecierea probelor să fie făcută în primul rând de organul fiscal competent în soluționarea cererii de rambursare, materializată într-un act administrativ fiscal – decizie de rambursare – susceptibil a fi atacat în

măsura în care este defavorabil contribuabilului, fără ca acesta să ajungă să fie privat de o cale administrativă de atac.

Numai în raport de efectuarea unei asemenea analize, ale cărei rezultate trebuie circumstanțiate în fapt și în drept și consemnate în detaliu în decizia de rambursare, se poate aprecia dacă societatea nerezidentă poate sau nu beneficia de rambursarea TVA, astfel că în lipsa acesteia se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

”Art. 279. - (3) **Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator.** În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) 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”.

Prin urmare, pentru TVA solicitată la rambursare în suma de S2 lei organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți vor proceda la o nouă analiză a documentației prezentate de ABC, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu reținerile din prezenta decizie, urmată de emiterea unei decizii temeinic motivate în drept în raport de analiza efectuată din punct de vedere al îndeplinirii tuturor condițiilor de fond specifice și peremptorii rambursării de TVA pentru persoanele impozabile stabilite în alte state membre UE

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268, art. 270, art. 271. art. 273, art. 302 alin. (1) lit. a) și art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 9 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Desființează decizia de rambursare a TVA pentru persoanele impozabile nestabilite în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene nr. drs2/tttt pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **S2 lei**, urmând ca organele fiscale din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenți să procedeze la o nouă analiză a cererii de rambursare a ABC din Belgia pentru această sumă, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și cu 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 data comunicării la Tribunalul București.

