

## **DECIZIA nr. 12 / 17.01.2018**

privind solutionarea contestatiei formulata de **X S.R.L.**,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. MBR\_REG x/03.11.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti, cu adresa nr. MBN\_SAA x/02.11.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. MBR\_REG x/03.11.2017, cu privire la contestatia formulata de societatea nerezidenta **X S.R.L.**, cu sediul in Italia, Via LE , , R.

Obiectul contestatiei remisa prin posta la 25.08.2016 si inregistrata la Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti sub nr. MBN\_REG x/02.09.2016, il constituie decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/12.07.2016, comunicata prin posta cu confirmare de primire in data de 02.08.2016, prin care s-a respins la rambursare T.V.A. in suma de **y lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 23 alin. (2) din Directiva 2008/9/CE si constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin.(1), art. 269 alin.(1) si art. 272 alin.(1) si alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X S.R.L.** din Italia.

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

**I.** Prin decizia de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/12.07.2016, organele de specialitate din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Nerezidenti au respins la rambursare T.V.A. in suma de **y lei**, solicitata de catre **X** din Italia, prin cererea inregistrata sub nr. x/16.02.2016 pentru perioada 01.10.2015-31.12.2015.

**II.** Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de rambursare a TVA nr. xD/12.07.2016 prin care a fost respinsa la rambursare T.V.A. in cuantum de **y lei**, societatea nerezidenta **X S.R.L.** precizeaza ca depune in sustinere urmatoarele documente:

Punctele 1,3,5: facturile nr.x/21.10.2015; nr.x/17.11.2015 si nr.x/30.11.2015; contractul nr.x/20.10.2015 – realizarea sistemului electric (inclusiv furnizarea de materiale) in magazinul P Milano din Centrul Comercial P .

Punctul 2: factura nr.x/03.11.2015; anexa 1 la contractul nr.x/20.10.2015 din data de 25.10.2015 – furnizarea si instalarea sistemului audio in magazinul P Milano din Centrul Comercial P Mall.

Punctul 4: factura nr.x/17.11.2015; anexa 2 la contractul nr.x/20.10.2015 din data de 25.10.2015 – modificarea sistemului de iluminare in magazinul P Milano din Centrul Comercial P Mall.

Tot materialul electric furnizat de G E City SRL a fost instalat in magazinul P Milano din Centrul Comercial P Mall si nu a iesit de pe teritoriul Romaniei.

Punctele 6,9: facturile nr.x/23.10.2015 si nr.x/10.12.2015; contractul P x/23.10.2015 – servicii de proiectare, consultanta, supraveghere lucrari (elaborare documente,

autorizari proiecte, asistenta tehnica) efectuate de A SRL in magazinul P Milano din P Mall.

Punctele 7,8: facturile nr.x/29.10.2015 si nr.x/18.11.2015; contractul F x/29.10.2015 – grilajul metalic extern, vitrina, sistemul de aer conditionat si hidraulic realizate de A SRL in magazinul P Milano din P Mall.

Beneficiarul final al bunurilor si serviciilor realizate in magazinele P Milano este P Milano Romania, acesta fiind si titularul proiectului.

Pentru lucrarile si serviciile furnizate nu exista documente de transport emise pe numele societatii.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile persoanei nerezidente contestatoare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea nerezidenta are dreptul la rambursarea T.V.A. in suma de y lei, in conditiile in care, argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organului fiscal cu privire la natura operatiunilor si la locul de realizare a acestora.*

**In fapt**, prin cererea nr.x/16.02.2016 cu numarul de referinta ITx, aferenta perioadei 01.10.2015–31.12.2015, X a solicitat autoritatilor fiscale romane rambursarea T.V.A. in suma de y lei pentru achizitiile efectuate de la G E City SRL si de la A SRL in vederea efectuării de lucrari si servicii in magazinul P Milano din Centrul Comercial P Mall.

Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. x/16.02.2016, organele fiscale din cadrul AFCN au respins la rambursare TVA in suma de y lei, in temeiul prevederilor art.126 alin.1 lit.b, art.133 alin.2 si art.147<sup>2</sup> alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.49 alin.2 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004.

La motivul de fapt organele fiscale au enumerat documentele si informatiile care nu au fost atasate cererii de rambursare si care au fost solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/01.04.2016 si pe cele transmise prin e-mailul din data de 01.04.2016, respectiv: contracte de furnizare materiale si executie, realizare lucrari incheiate cu furnizorii G E City SRL si A SRL, acte aditionale la contracte.

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta a prezentat facturile inscrite la pozitiile 1-9 din cererea de rambursare; contracte si acte aditionale la contractele incheiate cu furnizorii; declaratii date de G E City .

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 49 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

**"Art. 147<sup>2</sup>. - (1) In conditiile stabilite prin norme:**

**a) persoana impozabilă nestabilă 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[...]"**.

*Normele metodologice:*

**"49. (1) În baza art. 147<sup>2</sup> 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. 153 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 143 alin. (1) lit. c) - m), art. 144 alin. (1) lit. c) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

**(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. 143, 144 și 144<sup>1</sup> din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv a tur-operatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 152<sup>1</sup> 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. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

**(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:**

a) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 150 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

[...]

**(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 145, 145<sup>1</sup> și 146 din Codul fiscal.**

[...]

**(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.**

[...]

**(13) Solicitantul trebuie sa furnizeze informatiile din cererea de rambursare si eventualele informatii suplimentare solicitate de organul fiscal competent din Romania in limba romana.**

[...]

**(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. Prin excepție, pentru cererile care se referă la rambursări aferente anului 2009, termenul-limită de transmitere este 31 martie 2011. 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).**

[...]

**(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 L 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către**

**persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 275 din 20 octombrie 2010.”**

Prevederi similare se regasesc si incepand cu 01.01.2016, la art.302 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal si la pct. 72 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1/2016.

De asemenea, conform art. 5 si art. 6 din Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata, prevazuta în Directiva 2006/112/CE:

**"Art. 5. [...] Fara a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrarilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplica în statul membru de rambursare.**

**Art. 6. Pentru a fi eligibila pentru rambursare în statul membru de rambursare, o persoana impozabila nestabilita în statul membru de rambursare trebuie sa efectueze operatiuni care dau dreptul de deducere în statul membru în care este stabilita."**

Din normele legale sus-citate rezulta ca, in cadrul sistemului comun de T.V.A., legiuitorul comunitar a stabilit o procedura specifica prin care **persoanele impozabile stabilite intr-un stat membru pot solicita rambursarea T.V.A.** pentru livrarile de bunuri, 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 T.V.A. 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, **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**, etc.).

Astfel, se retine ca, firmele straine care solicita rambursarea T.V.A. in temeiul Directivei a 9-a **trebuie sa indeplineasca conditiile cumulative, specifice si peremptorii acestui tip special de rambursare, asa cum rezulta din pct. 49 din Normele metodologice care transpun fidel Directiva comunitara in materie.**

De asemenea, pentru a beneficia de rambursarea T.V.A. este necesar ca operatiunile constand in livrari de bunuri sau prestari de servicii sa fie impozabile in Romania, in caz contrar T.V.A. solicitata aparand ca fiind facturata incorect si, in consecinta, nerambursabila.

**Totodata, se stipuleaza ca persoana care solicita rambursarea TVA trebuie să furnizeze, atat informațiile înscrise în cererea de rambursare, cat și informațiile suplimentare solicitate de organul fiscal din România în cazul în care acesta constata că nu detine informațiile necesare pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare.**

In speta, in baza cererii de rambursare nr. x/16.02.2016, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/12.07.2016, aferenta perioadei octombrie - decembrie 2015, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de y lei.

In vederea solutionarii cererii de rambursare nr. x/16.02.2016, prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/01.04.2016, Administratia Fiscala pentru Contribuabili

Nerezidenti din cadrul D.G.R.F.P.B. a solicitat contestatarea informatii si documente suplimentare, respectiv:

- documentul in scris la pozitia nr.1 in lista operatiunilor;
- copii ale contractelor si/sau comenzilor in baza carora au fost intocmite facturile solicitate la rambursarea taxei, insotite de traducerile autorizate in limba romana;
- explicatii referitoare la bunurile si/sau serviciile aferente facturilor de la pozitiile nr.1-9 din anexa listei operatiunilor pentru care solicitati rambursarea;
- descrierea bunurilor si/sau serviciilor care fac obiectul facturii emise de S.C. A SRL si G E City SRL;
- explicatii insotite de documente justificative din care sa reiasa in mod clar circuitul economic ulterior al bunurilor/serviciilor achizitionate/prestate de la A SRL si G E City SRL (facturi, documente de transport, contracte, procese verbale de predare/primire, liste inventariere etc.) si beneficiari finali ai acestora;
- nota explicativa privind operatiunile desfasurate pe teritoriul Romaniei, in legatura cu bunurile achizitionate/serviciile prestate pentru care se solicita rambursarea;
- documente justificative din care sa rezulte faptul ca bunurile achizitionate raman in Romania ( procese-verbale predare/primire, liste inventariere, documente de transport , contracte, facturi);
- orice alte documente considerate necesare in vederea stabilirii operatiunilor desfasurate pe teritoriul Romaniei.

Prin e-mailul din data 01.04.2016 societatea nerezidenta a transmis:

- contractul furnizare materiale si executie nr.x/2015 incheiat intre G E City SRL, in calitate de executant si X SRL, in calitate de beneficiar.
  - act aditional nr.1 la contractul nr.x/2015 incheiat intre G E City SRL, in calitate de executant si X SRL, in calitate de beneficiar;
  - act aditional nr.2 la contractul nr.118/2015 incheiat intre G E City SRL, in calitate de executant si X SRL, in calitate de beneficiar;
  - contractul pentru realizare lucrari de executie nr.F01/2015 din 29.10.2015 incheiat intre S.C. A S.R.L., in calitate de prestator si X, in calitate de beneficiar;
  - contractul de consultanta si proiectare nr.Px/2015 din data de 23.10.2015 incheiat intre S.C. A S.R.L., in calitate de prestator si X, in calitate de beneficiar;
- documentele de la pozitiile nr.2-9 din lista operatiunilor pentru care se solicita rambursarea;

Organul fiscal a respins in totalitate T.V.A. solicitata la rambursare in suma de y lei, deoarece persoana nestabilita in Romania stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene nu indeplineste conditiile prevazute la art.126 alin.1 lit.b, art.133 alin.2 si art.147<sup>2</sup> alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.49 alin.2 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.44/2004.

In referatul privind analiza documentara nr.xR/12.07.2016 organul fiscal mentioneaza urmatoarele:

- facturile emise de A SRL reprezinta servicii de consultanta si proiectare si lucrari de executie pentru amenajare spatiu;
  - facturile emise de G E City SRL reprezinta servicii de furnizare si montaj sistem de sunet si rearanjare sistem iluminat magazin,
- iar "aceste servicii nu au o legatura suficient de directa cu bunul imobil in cauza pentru a i se aplica prevederile art.133 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare" conform carora „serviciile efectuate in

legatura directa cu bunul imobil includ acele servicii care au o legatura suficient de directa cu respectivul bun imobil.

(...) pentru aceste operatiuni economice din punct de vedere al TVA, locul prestarii către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv in Italia. (...) pentru aceste operatiuni sunt aplicabile prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.”

In sustinerea contestatiei, societatea nerezidenta anexeaza urmatoarele documente:

- facturile inscrise la pozitiile 1-9 din cererea de rambursare;
- contractul furnizare materiale si executie nr.x/2015 incheiat intre X SRL, in calitate de beneficiar si G E City SRL, in calitate de executant avand ca obiect “realizare instalatie electrica si furnizare materiale magazin P M Mall P ”;
- act aditional nr.1 la contractul nr.x/2015 din data de 20.10.2015 avand ca obiect “furnizare si montaj sistem de sunet magazin P M Mall P a”;
- act aditional nr.2 la contractul nr.x/2015 avand ca obiect “rearanjare sistem iluminat magazin P M Mall P ”;
- declaratia nr.x/30.11.2015, declaratia nr.x/30.11.2015 si declaratia nr.x/30.11.2015, cu privire la facturile nr.x/21.10.2015, nr.x/03.11.2015, nr.x/17.11.2015, nr.x/17.11.2015 si nr.x/30.11.2015, prin care reprezentantul G E City mentioneaza, referitor la contractul nr.x/2015: “Toate echipamentele electrice furnizate de compania noastra au fost instalate la magazinul P M P Mall si nici un material furnizat nu a parasit teritoriul tarii. (...) societatea noastra se angajeaza sa furnizeze si sa monteze materiale furnizate”;
- contractul de consultanta si proiectare nr.Px/2015 din 23.10.2015 incheiat intre S.C. A S.R.L., in calitate de prestator si X S.R.L., in calitate de beneficiar avand ca obiect “consultanta si proiectare Amenjare spatiu P M - P”;
- contractul pentru realizare lucrari de executie nr.Fx/2015 din 29.10.2015 incheiat intre S.C. A S.R.L., in calitate de prestator si X, in calitate de beneficiar avand ca obiect “lucrari de executie pentru Amenjare spatiu P Milano – P : (...) Rulou inchidere; Vitrina sticla magazin; Instalatii HVAC; Instalatii sanitare”.

In ceea ce priveste dreptul contestatorilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”***

Din textul de lege mai sus prezentat se retine ca, societatea nerezidenta poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestor documente.

Cu privire la prezentarea documentelor care sa ateste ca achizitiile efectuate dau dreptul la *dreptul de rambursare a taxei pentru operatiuni realizate în România*, se retine ca pct. 49, respectiv pct.72 din Normele metodologice prevede in mod expres ca persoana impozabila neinregistrata si care nu este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in Romania, stabilita in alt stat membru al Uniunii Europene **poate solicita rambursarea doar a taxei facturata pentru bunuri mobile ce i-au fost livrate sau**

**serviciile care i-au fost prestate in beneficiul sau in Romania, în aceleasi conditii ca si cele aplicabile pentru operatiuni care sunt realizate în România (Directiva a 9-a/CE din 12 februarie 2008).**

Potrivit art. 126 si art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 01.01.2010:

**„Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, 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. 132 și 133;**

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); (...),”

**“Art. 132 - (1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:**

a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;

**b) locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor sau de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj;**

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate; (...).”

**„Art. 133. - (1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:**

a) o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate impozabile în conformitate cu art. 126 alin. (1)-(4) este considerată persoană impozabilă pentru toate serviciile care i-au fost prestate;

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.

**(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.**

[...]

**(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:**

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții,**



precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier; (...).”

Potrivit pct.13 și pct. 14 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**“13. (...) Regulile prevăzute la art. 133 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra pe niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8) din Codul fiscal.** Dacă serviciile pot fi încadrate pe una dintre excepțiile prevăzute la art. 133 alin. (4), (5), (7) și (8), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 133 alin. (2) și (3).”

**“14. (1) Serviciile prevăzute la art. 133 alin.(4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la art.133 alin.(2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării.** Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 156<sup>4</sup> din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

**(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.** Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

d) lucrări asupra pământului, inclusiv servicii agricole, cum ar fi aratul, semănatul, irigatul și fertilizarea;

e) supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;

f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii; [...];

j) lucrări de transformare, finisare, instalare, reparații, întreținere, renovare a unei construcții sau a unei părți de construcții, inclusiv lucrări cum ar fi curățarea, placarea, tapetarea și parchetarea;

k) instalarea sau asamblarea de mașini ori echipamente care, după instalare sau asamblare, sunt ori devin parte din bunul imobil, respectiv cele care nu pot fi detașate fără a fi deteriorate sau fără a antrena deteriorarea imobilelor înseși;

l) întreținerea, reparația, inspecția și supravegherea de mașini, utilaje sau echipamente, în cazul în care acestea se califică drept bunuri imobile; [...];

o) serviciile de natură juridică referitoare la transmiterea sau transferul unui titlu de proprietate asupra unui bun imobil, la anumite drepturi asupra bunurilor imobile, cum ar fi serviciile notariale, ori întocmirea unui contract de vânzare-cumpărare pentru un astfel de bun, indiferent dacă tranzacția în sine care ar conduce la modificarea naturii juridice a proprietății se realizează sau nu;

p) acordarea de credite atunci când o anumită construcție sau o parte dintr-o construcție ori un anumit teren ce urmează a fi achiziționate, construite, renovate sau reparate se ipotechează;

q) servicii de asigurare și de reasigurare care acoperă riscul de pierdere și de deteriorare a bunurilor imobile;

r) punerea la dispoziție de spații de parcare;

s) închirierea de seifuri care sunt bunuri imobile prin natura lor.

(3) Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren; [...].

(4) Pentru a determina dacă prestarea unui serviciu juridic complex, format din diferite elemente, intră sau nu sub incidența prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal trebuie stabilit scopul final al acestui serviciu, de la caz la caz.”

Din dispozițiile legale precitate reiese ca stabilirea locului de livrare a bunurilor si a locului de prestare a serviciilor este importanta pentru a se determina daca achizitia de bunuri si prestarea de servicii este sau nu impozabila in Romania intrucat contribuabilii nerezidenti nu beneficiaza de rambursarea T.V.A. decat pentru operatiuni impozabile (taxabile) in Romania.

In caz contrar, daca locul livrării de bunuri sau prestării de servicii nu este impozabila in Romania, taxa este facturata incorect, iar contribuabilii nerezidenti nu pot beneficia de rambursarea T.V.A. in Romania, in temeiul pct. 49 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2003, cu modificarile si completarile ulterioare care transpun fidel art. 4 lit. a) din Directiva 2008/9/CE.

Referitor la achizițiile efectuate de la A SRL si de la G E City SRL, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, transmise urmare solicitării organului fiscal si a celor anexate la contestatie rezulta urmatoarele:

X S.R.L a achizitionat de la SC A SRL si de la SC G E City SRL, in baza facturilor emise, materiale/lucrari de executie si servicii de consultanta si proiectare in legatura cu “P M, P Bucuresti”, conform contractelor nr.Px/2015 si nr.Fx/2015 incheiate cu A SRL, respectiv contractului nr. x/2015 si actelor aditionale la contract incheiate cu G E City SRL, fara a prezenta documente doveditoare din care sa reiasa circuitul ulterior al bunurilor achizitionate, beneficiarul final al bunurilor achizitionate si serviciilor prestate, precum si documente din care sa reiasa natura relatiilor economice cu magazinul “P M , Mall P ” sau daca acesta este in proprietatea sa, respectiv a societatii nerezidente X, desi aceste documente au fost solicitate prin cererea de informatii suplimentare nr. xA/01.04.2016.

Astfel, in sustinerea contestatiei societatea nerezidenta nu a anexat contractul cu beneficiarul final al lucrării, factura de refacturare a bunurilor achizitionate si a serviciilor prestate, procese-verbale de receptie, situatii de lucrari intocmite si semnate de furnizori, autorizatia proiectului, daca in cazul lucrarilor de executie efectuate bunurile fac obiectul unei instalări sau unui montaj, respectiv daca acestea reprezinta lucrari cu instalare, precum si alte documente din care sa rezulte circuitul ulterior al bunurilor si serviciilor prestate si cine este beneficiarul final al acestora, in vederea stabilirii corecte a tratamentului fiscal privind taxa pe valoarea adaugata.

Se retine ca societatea nerezidenta contestatara avea obligatia sa prezinte dovezi suficiente care sa ateste indubitabil faptul ca bunurile si serviciile facturate si pentru care se solicita rambursarea T.V.A. sunt, intr-adevar, in folosul operatiunilor sale taxabile si ca este beneficiara finala a acestora, ori sa prezinte documente (factura de refacturare) din care sa reiasa beneficiarul final al acestora.

Or, conform celor anterior prezentate reiese ca societatea nerezidenta nu a adus aceste dovezi, respectiv contractul cu beneficiarul final al lucrarii, procese verbale de predare-primire, factura de refacturare sau orice alte documente din care sa rezulte natura operatiunilor desfasurate in Romania de societatea nerezidenta si scopul achizitionarii in Romania a materialelor/lucrurilor si a serviciilor inscrise in facturile solicitate la rambursare.

Mai mult, avand in vedere aspectele prezentate si criteriile determinate de Curtea Europeana de Justitie, potrivit carora identificarea unui bun **imobil individual determinat** si stabilirea legaturii dintre prestarea de servicii in legatura cu/pentru bunul imobil **concret**, trebuie sa reprezinte esenta prestarii de servicii efectuate, sa constituie componenta centrala, sa fie inerent prestarii, sa defineasca scopul principal al acesteia si sa-i determine continutul, astfel incat prestarea de servicii respectiva sa fie incadrata legal din punct de vedere al locului prestarii in prevederile art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. In caz contrar, serviciile prestate imbraca forma unor servicii generale pentru care locul prestarii se determina dupa regula generala prevazuta de art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ele fiind impozabile la locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit – persoana impozabila, adica in Italia, de unde rezulta ca locul prestarii serviciilor facturate nu este in Romania.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea nerezidenta a achizitionat si materiale/lucruri de pe teritoriul Romaniei pentru care nu a prezentat circuitul ulterior al acestora, scopul achizitionarii, pentru a se putea verifica indeplinirea conditiilor legale de rambursare, respectiv daca acestea sunt impozabile in Romania si poate beneficia de rambursarea TVA aferenta achizitiilor, asa cum prevad dispozitiile legale invocate.

Astfel, in ceea ce priveste achizițiile efectuate de la A SRL, in dosarul contestatiei se regasesc numai facturile si contractele incheiate, iar in ceea ce priveste achizițiile efectuate de la G E City se regasesc facturile si contractul/acte aditionale, precum si simple declaratii semnate de furnizorul G E City toate purtand aceeasi mentiune „echipamentele electrice furnizate de compania noastra au fost instalate la magazinul P M P Mall si nici un material furnizat nu a parasit teritoriul tarii (...) societatea noastra se angajeaza sa furnizeze si sa monteze materiale furnizate”, desi nu toate sumele facturate reprezinta echipamente electrice; mai mult, obiectul facturii nr.x/17.11.2015 il reprezinta lucruri/servicii in legatura cu M Mall Bucuresti si nu cu Mall P Bucuresti.

De altfel, in sustinerea cauzei, societatea nerezidenta nu prezinta nici motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia, desi potrivit art.269 din Codul de procedura fiscala avea aceasta obligatie, rezumandu-se numai la invocarea nerambursarii TVA si la enumerarea facturilor si a documentelor atasate facturilor.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in materie in vigoare se retine ca in mod legal organele fiscale au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei fapt pentru care, in temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge ca neintemeiata si

nesustinuta cu documente doveditoare contestatia formulata de X S.R.L. impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/12.07.2016 emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti pentru T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **y lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art.132, art. 133 si art. 147<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 13, pct. 14 si pct. 49 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.276 alin.(1) si art.279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se:

## **DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata si nesustinuta cu documente a contestatiei formulata de societatea **X S.R.L.** impotriva Deciziei de rambursare a T.V.A. pentru persoanele impozabile nestabilite in Romania, stabilite in alt stat membru al Uniunii Europene nr. xD/12.07.2016 pentru T.V.A. respinsa la rambursare in suma de **y lei** emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti.

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.